

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:
Uma análise de sua função social e a viabilidade de sua instituição

SOFIA OLIVEIRA DE LIMA

Rio de Janeiro

2018.1

SOFIA OLIVEIRA DE LIMA

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:
Uma análise de sua função social e a viabilidade de sua instituição

Monografia final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2018.1

CIP - Catalogação na Publicação

O771i Oliveira de Lima, Sofia
 Imposto sobre Grandes Fortunas: Uma análise de
 sua função social e a viabilidade de sua instituição
 / Sofia Oliveira de Lima. -- Rio de Janeiro, 2018.
 89 f.

 Orientador: Eduardo Maneira.
 Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
 Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
 de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

 1. Imposto sobre grandes fortunas. 2. função
 social. 3. viabilidade da instituição do IGF. 4.
 princípio da capacidade contributiva. 5.
 inconstitucionalidade por omissão. I. Maneira,
 Eduardo, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

SOFIA OLIVEIRA DE LIMA

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:

Uma análise de sua função social e viabilidade de sua instituição.

Monografia final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: ____ / ____ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2018.1

Aos meus pais, Hilberth e Conceição, que sempre estiveram ao meu lado nessa trajetória acadêmica e em todos os outros momentos da minha vida. Amo vocês e serei eternamente grata por tudo que já fizeram por mim.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, antes de tudo, ao meu pai, que desde a infância sempre compartilhou comigo a importância de estudar, me mostrando que nós temos sim a capacidade de aprender qualquer coisa. Se hoje eu cheguei onde eu cheguei, e se ainda vou chegar onde quer que seja, isso tudo foi graças a você.

À minha mãe, com seu apoio incondicional e seu amor, sempre me ajudando e fazendo de tudo para tornar os meus dias os melhores possíveis. Obrigada por fazer tudo o que você sempre fez por mim.

Ao meu primo Leo, que tanto me apoiou na elaboração do presente trabalho com seus conselhos. Muito obrigada!

À Leda, a melhor segunda mãe que alguém poderia ter.

Aos meus queridos amigos do prédio, Carol, João Victor, Iasmin, Natália, Allana e Maria Lívia, por serem o meu porto seguro e a certeza de que, independente de como nossas vidas estejam, eu jamais estarei sozinha. Amo vocês!

Às minhas amigas Letícia, Beatriz, Yasmin, Isabel, Larissa, Dominique, Sthefany e Laís, que marcaram os últimos cinco anos com toda amizade e parceria. Essa caminhada, sem vocês, não seria a mesma.

Aos meus amigos da CVM, que sempre foram, para mim, muito mais do que meros colegas de trabalho. Sorte a minha ter conhecido um grupo tão incrível quanto vocês!

À Vanessa e Marina, amigas de vida, por toda paciência e apoio nessa reta final da graduação.

Aos meus colegas do CBSG, pelo espírito de equipe tão evidente em nossa equipe e pelo companheirismo do dia a dia.

Por fim, ao meu estimado orientador, Professor Eduardo Maneira, por todo apoio na elaboração desse trabalho e por despertar o meu interesse no Direito Tributário.

No mundo, nada é certo além da morte e dos impostos.

Benjamin-Franklin

RESUMO

LIMA, S.O. *Imposto sobre Grandes Fortunas: Uma análise de sua função social e da viabilidade de sua instituição*. 2018. 89 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2018.

A presente pesquisa tem como escopo analisar o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto no artigo 153 da Constituição Federal de 1988 e pendente de regulamentação por meio de lei complementar, uma vez que possui o status de norma com eficácia limitada. Será analisada, ainda, a função social do referido imposto, uma vez que ele é considerado por parte da doutrina como um potencial mecanismo para diminuir os acentuados níveis de desigualdade social verificados na sociedade brasileira. Desse modo, sua instituição no ordenamento jurídico pátrio poderia atuar como um instrumento de justiça social e fiscal, em consonância com os princípios constitucionais tributários previstos na Carta Constitucional. Adicionalmente, será analisada a possibilidade de sua instituição no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que fortes argumentos são apontados como possíveis empecilhos à sua instituição, como, por exemplo, a fuga de capitais para países com menores cargas tributárias, eventual caráter confiscatório do imposto, dentro outros que serão melhor destrinchados no decorrer no trabalho. Assim, o presente estudo abordará as principais polemicas e discussões doutrinárias relacionadas ao IGF.

Palavras-Chave: Imposto sobre Grandes Fortunas; capacidade contributiva; tributação sobre a riqueza; Instituição do IGF.

ABSTRACT

LIMA, S.O. *Brasilian Wealth tax: An analysis of its social function and the viability of its institution*. 2018. 89 p. Paper (Law graduation) – FEDERAL UNIVERSITY OF RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2018.

The present paper intends to analyze the Wealth tax, foreseen in article 153 of the Brazilian Federal Constitution of 1988 and pending regulation by means of complementary law. The social function of this tax will also be analyzed, since it is considered to be a potential mechanism to reduce the marked levels of social inequality verified in Brazil. In this way, its institution in the country's legal system could act as an instrument of social and fiscal justice, in accordance with the constitutional principles of taxation. Additionally, the possibility of its institution in the Brazilian legal system will be analyzed, since strong arguments are pointed out as possible obstacles to its institution, such as, for example, capital outflow to countries with lower tax burdens, an eventual confiscatory character of the tax, and others that will be better explained in the paper. Thus, the present study will address the main controversies related to the Brazilian wealth tax.

Keyword: wealth tax; contributive capacity; taxation of wealth; Imposition of tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. ANÁLISE HISTÓRICA SOBRE A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	13
1.1 Experiência Internacional.....	24
1.1.1 Alemanha.....	25
1.1.2 Argentina.....	27
1.1.3 Colômbia.....	28
1.1.4 França.....	29
1.1.5 Suíça.....	32
1.1.6 Uruguai.....	33
2. CONCEITO DE IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF).....	35
2.1 Projetos de Lei complementar apresentados no congresso nacional.....	37
2.2 A omissão do poder legislativo sobre o IGF constitucional.....	43
2.3 O que poderia ser considerado uma grande fortuna.....	49
3. PRINCÍPIOS.....	51
3.1 Princípio da isonomia igualdade.....	51
3.2 Princípio da capacidade contributiva	55
3.3. Princípio da vedação ao confisco.....	58
3.4 Princípio da proibição da bitributação ou pluritributação.....	59
4. PROBLEMÁTICA - EMPECILHOS À IMPLEMENTAÇÃO DO IGF.....	62
4.1 Fuga de investidores e capital.....	63
4.2 Necessidade de criação de um complexo aparato administrativo fiscalizatório.....	66
4.3 Da pluritributação.....	67
4.4 Do caráter confiscatório do imposto.....	70
4.5 Função social do IGF no Brasil.....	72
CONCLUSÃO.....	76
Referências Bibliográficas.....	79

INTRODUÇÃO

A história da tributação acompanhou a história da evolução da humanidade. Desde sempre, os tributos introduziam a ideia de submissão do indivíduo à soberania do Estado. Inclusive, nos dias atuais, eles representam a maior fonte de arrecadação do Estado. Com a criação de novas cartas constitucionais e dos recentes contornos assumidos pelo Estado, a concepção dos tributos foi estendida para abarcar a função social. Hoje, o seu objetivo final está vinculado ao alcance do bem-estar social.

Ainda assim, como a tributação por natureza invade a propriedade privada dos indivíduos, que são compelidos a conceder parte de seus bens ao Estado, é esperado que a instituição de um novo imposto seja, a priori, repelida pelos contribuintes. Ele retira parte da riqueza alheia com a finalidade de utilizar tais recursos para garantir o bem-estar social, por meio da prestação de serviços públicos como saúde, educação, segurança, dentre outros.

Isto posto, o objetivo do presente trabalho monográfico é verificar a possibilidade de instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no ordenamento jurídico brasileiro, assunto que, apesar de previsto, nunca foi regulamentado no direito brasileiro, causando dissenso por parte da doutrina. Ainda, será analisado no trabalho a função social que o referido imposto viria a exercer caso fosse aprovada lei complementar regulamentando-o, nos moldes do mandamento constitucional.

Para tanto, o primeiro capítulo abordará a evolução histórica dos tributos no Brasil, além de analisar as experiências internacionais no que tange a instituição de impostos similares, que objetivam taxar a riqueza.

Ato contínuo, no segundo capítulo será analisado o conceito do Imposto sobre Grandes Fortunas, com base no texto constitucional e na doutrina que aborda o assunto. Adicionalmente, será analisada eventual inconstitucionalidade por omissão do Poder Legislativo que, mesmo após decorridos 30 (trinta) anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, ao se manter inerte na sua obrigação de regulamentar o referido imposto. Por fim, outro tópico abordado no capítulo é a dificuldade na conceituação do termo “grandes fortunas”, assunto polêmico e de cunho essencial para a definição da base de cálculo do IGF.

Em seguida, o terceiro capítulo abordará os Princípios Constitucionais Tributários que regem o IGF. Tais princípios tem como objetivo fundamental evitar eventuais abusos de poder por parte do Estado, de modo a proteger os contribuintes de condutas arbitrárias e com natureza confiscatória. Assim, serão destrinchados os seguintes princípios: da igualdade ou isonomia, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da proibição da bitributação ou pluritributação.

Por fim, o quarto capítulo será responsável por abordar a problemática que revolve o tema, expondo os argumentos contra e a favor da instituição do IGF. Além disso, será realizada uma análise da função social que tal tributo viria a exercer no caso de sua instituição.

Desde já, destaca-se que o objetivo do presente trabalho não é esgotar o tema e nem abordar todos os registros históricos sobre tal assunto, mas sim analisar de forma objetiva a origem do imposto sobre grandes fortunas no mundo e, com maior enfoque, no Brasil, assim como quais seriam os possíveis efeitos de sua instituição no ordenamento jurídico pátrio.

1. ANÁLISE HISTÓRICA SOBRE A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Como forma de melhor compreender a situação do sistema tributário brasileiro, na sua atualidade, é necessária uma incursão histórica, expondo de forma sucinta os principais tributos adotados desde a época da condição de colônia de Portugal até hoje e como se estabelecia a relação entre o agente tributante e o contribuinte.

Em 1530, sob o domínio português, inicia-se a cobrança de impostos no Brasil, sob o território colonial. Tal cobrança advinha da exploração do pau-brasil. Este tributo correspondia a vinte por cento do produto extraído, sendo cobrado em espécie, pago à coroa portuguesa, com o objetivo principal de atender aos anseios exploratórios lusitanos.¹

O pau-brasil tornou-se a principal atividade econômica da colônia, ou seja, uma importante fonte de riqueza para Portugal, devido à sua utilização para tingimento de tecidos, advindo da fabricação de corantes em sua base.

Entre o período que compreende 1532 a 1548, com a implantação das capitanias hereditárias, a coroa portuguesa impôs novos tributos, aos produtos extrativistas, aos escravos, aos metais e pedras preciosas como o ouro, a prata, pérola, coral e ao cobre, e aos rendimentos do comércio, que por meio da Carta de Foral, além de prover o povoamento da colônia, determinava direitos, foros e tributos com suas respectivas alíquotas aos produtos. Nesse período, também haviam impostos excepcionais ou urgentes, que tinha como objetivo primordial o pagamento das tropas e as despesas ligadas a obras de fortificação, que tinham o intuito de proteger todos os bens pertencentes à Coroa Portuguesa. (BALTAZAR, 2005, p.66).

Vale ressaltar que a cobrança de tributos era feita de forma desorganizada, conferida apenas por agentes de cobranças detentores de poder para aplicabilidade de multas, execução de cobranças e condenação de eventuais infratores.

¹ BALTAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo do Brasil. Florianópolis: fundação Boiteux, 2005, p. 35.

Devido à distância geográfica, a falta de controle e fiscalização, aliados à corrupção dos funcionários da Coroa, esse período foi marcado por uma forte sonegação de tributos por parte dos colonos, tendo como consequência a falência das capitanias hereditárias.

Em 1549, sob o governo do primeiro Governador-Geral Tomé de Souza, foi adotado novo modelo de administração da colônia. Com ele, buscava-se conhecer separadamente a realidade das capitanias e garantir o recolhimento dos seus tributos. Esse período foi marcado, contudo, pela opressão fiscal, com excessivas cobranças de tributos temporários que, em pouco tempo, tornaram-se permanentes. Desse modo, foi garantido à metrópole uma maior arrecadação.

A produção da cana de açúcar e o tráfico de escravos, que eram tratados como mercadoria, passaram a ocupar um lugar de destaque na sociedade colonial. Eles possuíam relação direta, uma vez que a mão de obra escrava era empregada nos canaviais. Atrelados, havia a exploração do couro, algodão, tabaco, arroz, madeira, cacau, pesca da baleia, entre outras.

Em 1580, com a morte de dom Sebastião, rei de Portugal, sem deixar herdeiros que o sucedessem, o rumo da colônia foi alterado. Detentor de laços sanguíneos com família real lusitana, o rei da Espanha Dom Felipe II assumiu o comando de Portugal, o que unificou as Coroas e formou a União Ibérica² até o ano de 1640.

Nesse período, como o governo espanhol concentrava-se as suas atenções para as colônias da América Central e sua expansão econômica ao mercado europeu, no novo território manteve a exploração das atividades agrícolas ligadas a produção açucareira, no nordeste, no Rio da Prata, e a imposição de tributos ditos extraordinários que recaiam sobre toda a população, com o objetivo de custear despesas ligadas a conflito com os holandeses, que insistiam em ocupar a área de plantação de cana de açúcar, e ao clero.

Sob o mergulho de uma crise econômica, Portugal, com o fim da União Ibérica, tenta encontrar na colônia brasileira a sua salvação e para isso, utilizou a mão de obra dos

² A União Ibérica, que ocorreu entre 1580 e 1640, foi a unificação das Coroas espanhola e portuguesa a partir da crise sucessória do trono português. Essa crise de sucessão decretou o fim da Dinastia de Avis e coroou o rei Filipe II, da Espanha, como rei tanto de Portugal quanto da Espanha.

bandeirantes, que se incursionaram no interior das terras, em busca de ouro e outros metais preciosos. Em contrapartida, a expulsão dos holandeses no nordeste brasileiro se deve ao compromisso assumido pelo governo português de indenizar a Holanda, e esse montante se daria por meio de cobrança aos colonos através de taxa especial, o que ocasionou revolta a estes.

Durante todo o século XVII, a mineração passou a ser a principal atividade econômica da colônia brasileira. Apesar de render um percentual para a metrópole portuguesa, a sua maior parte era destinada à Inglaterra, em decorrência dependência político-econômica.

Marquês de Pombal, representando Portugal, com o objetivo de aumentar as rendas reais, criou um sistema de arrecadação centralizado e organizado e para tal implantou uma severa fiscalização e tributação sobre a atividade aurífera na colônia, através de medidas como: determinação para que os grandes comerciantes do reino pudessem ter competência para cobrança de tributos, estabelecendo esses privilégios; presença da força militar no momento da cobrança dos tributos, com a finalidade de reprimir revoltas populares.

Além das medidas citadas acima, sob justificativa religiosa, instituiu a obrigatoriedade da cobrança de dízimo (real e pessoal), quando de passagem por caminho determinado para escoamento do ouro, e a derrama, ou seja, a cobrança de impostos atrasados, essa considerada a mais injusta e rigorosa de todas.

Também instituiu-se as Terças Partes, os Novos Direitos dos Oficiais de Justiça e Fazenda, e dois tributos sobre produtos destilados, que incidiam sobre a cachaça: o Subsídio Literário criado para pagar as despesas das aulas ministradas por professores da época, após a expulsão dos jesuítas, que eram grandes provedores do ensino e até então responsáveis pela educação e o Subsídio Voluntário, instituído principalmente na região das Minas Gerais, que tinha como objetivo, atender as despesas da reconstrução de Lisboa, devido ao terremoto de 1755 que a destruíra.

Excessivas medidas fiscais acarretaram grandes revoltas em 1789, por parte das elites mineradoras, a Conjuração Mineira; com um viés social, em 1798, a Conjuração Baiana. Tais movimentos atrelavam-se às influências decorrentes da revolução industrial inglesa entre 1760

e 1830, a americana em 1776, a francesa em 1789, e a vinda da família real para o Brasil, em 1808.

Em 1808, com a vinda da família real para o Brasil, devido às invasões napoleônicas, os tributos e a estrutura da tributação sofrem uma alteração significativa, principalmente com a abertura dos portos. Foram instituídas novas formas de arrecadação, especificamente sobre os bens imóveis, importação de bens e produtos e pensão para a capela imperial. (BOITEUX, 2005, p.66 e 67).

Como as despesas da família real eram imensas, grande parte desses tributos era voltado ao pagamento das referidas despesas, e diante da péssima administração desses recursos e dos excessivos aumentos das alíquotas, combinados com a constante criação de novos impostos, exerceram a prática da bitributação³.

Devido à Revolução Liberal do Porto, Dom João VI se viu obrigado a retornar a Portugal, com a função de buscar restaurar a soberania política portuguesa. Isso acabou delimitando os poderes reais, colocando novamente Brasil na condição de colônia de exploração, o que veio a ampliar o rombo dos cofres brasileiros, e conseqüentemente fez surgir os movimentos políticos que discordavam das intenções lusitanas.

Como forma de tentar controlar essa situação caótica, Dom Pedro I, que na época era o príncipe regente, adotou diversas medidas, dentre as quais podemos citar: a redução dos impostos e a equiparação das autoridades militares nacionais às lusitanas. Inconformada, a Corte portuguesa exigiu que o príncipe retornasse imediatamente a Portugal, e que uma junta formada e administrada pela Corte ficaria responsável pelo controle e andamento da colônia.

Em 1822, diante da pressão imposta por Portugal, os detentores do poder econômico, ou seja, a elite econômica brasileira, impuseram a necessidade da ascensão política de Dom Pedro I a condição de à líder para a independência do Brasil.

³ A bitributação é um fenômeno do direito tributário que ocorre quando dois entes tributantes cobram dois tributos sobre o mesmo fato gerador (ou fato jurídico tributário).

Em 1824, foi outorgada a Constituição Imperial, baseada nos interesses do Imperador, este com poderes plenos, o chamado Poder Moderador. A nova constituição não buscou uma completa reformulação das leis pertinentes a tributos. Estas eram reguladas por meio de leis orçamentárias, restringindo-se apenas à Câmara dos Deputados a competência para a elaboração das normas. A nova Constituição determinava que:

Art. 14. A Assembléa Geral compõe-se de duas Camaras: Camara de Deputados, e Camara de Senadores, ou Senado.
 Art. 15. E' da attribuição da Assembléa Geral (...)
 X. Fixar annualmente as despesas publicas, e repartir a contribuição directa.
 Art. 36. E' privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa.
 I. Sobre Impostos (BRASIL, 1824).

A Constituição Imperial trouxe pouquíssimas normas específicas sobre tributação. Como citado acima, em seu art.15, X, a Assembleia Geral, composta pela Câmara dos Deputados e pelo Senado, era responsável pela fixação anual das despesas públicas e suas repartições.

Através do artigo 79, XV, da Carta Magna, evidencia-se o princípio da capacidade contributiva do cidadão:

Art.79. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. (...)
 XV. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres (BRASIL, 1824).

Em 1831, com o início do Período Regencial, a cobrança de tributos foi alterada por meio da criação da Lei de 04 de outubro do corrente ano. Ela determinou a extinção do Tesouro Nacional, do Conselho da Fazenda e das juntas provinciais. Buscava-se aqui a efetiva reorganização do Tribunal Nacional do Tesouro, cabendo a este a função suprema de direcionar a fiscalização das rendas e despesas. Adicionalmente, foram criadas as Tesourarias das Fazendas nas Províncias, descentralizando e possibilitando que as províncias criassem os seus próprios impostos, distintos do Estado central.

O período entre 1840 a 1889 foi marcado por uma economia agroexportadora, pela Guerra do Paraguai, pela abolição da escravidão e pelo estranhamento presente entre Governo Central e Províncias, fatos estes que geraram grande repercussão no sistema tributário da nação⁴.

⁴ Receitas Gerais: sobre importação, reexportação e exportação; sobre embarcações estrangeiras que se tornassem nacionais; direitos novos e velhos dos empregos e ofícios gerais; emolumentos de certidões de polícia; dízima de chancelaria; décima adicional das corporações de mão-morta; sisa dos bens de raiz; imposto adicional sobre

Em 1889, sob um regime federativo, mediante a Proclamação da República, não houve alteração no procedimento e forma de cobrança de impostos e sua distribuição, graças ao espírito liberal de D. Pedro II.

Inspirada na Constituição dos Estados Unidos da América, em 24 de fevereiro de 1891 foi promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil⁵. No campo tributário, firmou-se a noção de competência exclusiva, por meio de um sistema rígido de discriminação de rendas tributárias, determinando que apenas da União e dos Estados poderiam criar tributos. Desse modo, os tributos municipais ficavam a critério do Estado.

Além disso, merece destaque a imunidade recíproca prevista no Art. 10, que determinada que os Estados ficavam proibidos de tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e vice-versa. (BRASIL, 1891).

O Texto de 1991, trouxe o princípio da legalidade, nos termos do artigo 72, parágrafo 30, com a redação posteriormente presente na Emenda Constitucional de 03 de setembro de 1926:

Art.72. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes:

(...)

30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize (BRASIL, 1891).

bebidas espirituosas; impostos sobre barcos do interior; imposto sobre despachantes e corretores; impostos sobre mineração de ouro e de outros metais; imposto do selo do papel; imposto sobre as lojas; imposto sobre segos, carruagens e carrinhos e venda de embarcações nacionais; imposto sobre loterias; taxa dos escravos. Receitas Provinciais: décima dos legados e herança; dízima dos gêneros; impostos sobre a transmissão da propriedade móvel; novos e velhos direitos; meia sisa dos escravos ladinos; emolumentos; subsídio literário; décima dos prédios urbanos; taxa de navegação em estradas provinciais e de navegação em rios internos; imposto sobre casas de leilões e casa de modas; outros tributos diferentes do cobrados pelo Governo Central. Receitas Municipais: aqueles estipulados pela província. In BALTHAZAR, 2005, p. 90-92.

⁵ Pela referida carta constitucional, a União ficaria responsável pelos seguintes impostos: sobre importação; saída, entrada e estadia de navios; taxas dos correios e telégrafos federais, além de outros que não fossem privativos. Já aos Estados cabia exclusivamente instituir imposto sobre exportação de mercadorias por eles produzidas, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre transmissão de propriedade, sobre indústrias e profissões e taxas de selos referentes à sua economia, além de contribuições referentes aos seus telégrafos e correios. Por fim, era encargo dos Municípios cobrarem impostos de alienação, aforamento e aluguel de móveis e imóveis do domínio privados deles, das rendas de estabelecimentos e serviços municipais, além das taxas de publicidade incidentes na afixação de letreiros, emblemas, anúncios e reclamos e, ainda, das multas por descumprimento de regulamentos municipais. In BALTHAZAR, op. cit., p. 108-110.

Em 1922, através da Lei de Orçamento nº 4.625, criou-se o imposto de renda, com o objetivo primordial de diminuir os déficits do Erário e não como forma de buscar equilíbrio das riquezas entre ricos e pobres. Ao ser emendada em 1923, somente em 1924 é que o referido imposto passou a ser cobrado.

A constituição de 1934 inovou no que tange a legislação tributária, ao aperfeiçoar a discriminação de tributos através de suas competências, além de alargar o rol dos tributos da União. Adicionalmente, os impostos de vendas foram contemplados pelos Estados. No que tange os Municípios, estes foram dotados de autonomia política financeira e administrativa, nos termos do art. 13 da Constituição, *in verbis*:

“Os Municípios serão organizados de forma que lhe fique assegurada a autonomia em tudo que lhe respeite ao seu peculiar interesse, e especialmente (I) a electividade do Prefeito e dos Vereadores da Câmara Municipal, (II) a decretação dos seus impostos e taxas, e a arrecadação e aplicação das suas rendas, e (III) a organização dos serviços de sua competência”.

Foram discriminados no art. 13, §2º, os impostos privativos de cobrança pelos municípios: os impostos de licenças, os impostos predial e territorial urbanos, “cobrado o primeiro sob a forma de décima ou da cédula de renda”, imposto sobre diversões públicas e o imposto sobre a renda dos imóveis rurais. Também passou a ser de competência dos municípios instituir e cobrar taxas sobre serviços municipais (art. 13, §2º, V).

Em seu art. 11, a Carta de 1934, proibia expressamente a bitributação:

Art. 11. É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência (BRASIL, 1934).

Quando a competência fosse concorrente, deveria prevalecer o imposto decretado⁶ pela União Federal.

Essa Constituição apresentou-se um pouco mais evoluída, rígida e clara, discriminando as competências da União, dos Estados e dos Municípios, nos artigos 06 a 13, no que tange a cobrança de tributos.

⁶ O verbo “decretar” foi utilizado em vários momentos nos Textos anteriores À Constituição de 1988. A doutrina tributária tem hoje como errônea o uso de tal verbo, sendo agora preferível a forma “instituir” ou “criar” tributos.

Devido a um golpe militar executado por Getúlio Vargas, a constituição de 1934 foi substituída pela Carta de 1937. Todavia, quanto a área fiscal, pouca coisa foi modificada. Suprimiu-se a cobrança de alguns tributos e foi determinado que os municípios receberiam 50% da receita do imposto estadual de indústria e profissões, quando arrecadados por eles em conjunto com os Estados (BALTHAZAR, 2005, p. 122).

Com o enfraquecimento das forças que apoiaram a era Vargas, em 29 de outubro de 1945, Getúlio Vargas é afastado e José Linhares, que na época era o presidente do Supremo Tribunal Federal, assumiu o poder.

Em novembro de 1945, Eurico Gaspar Dutra, foi eleito presidente da República e em 18 de setembro de 1946, foi promulgada a Carta republicana, responsável por reestabelecer os princípios democráticos, no que concerne à de 1934.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes⁷, a Constituição de 1946 alterou sensivelmente a discriminação de rendas. O imposto de indústrias e profissões, que era de responsabilidade dos Estados, passou para a competência municipal. Adicionalmente, foi reestabelecida a Contribuição de melhoria, em comum competência entre União, Estados e Municípios, além de ter sido firmado, entre os dois últimos, o princípio participativo em diversos impostos.

No que diz respeito à tributação, houve a inclusão do princípio da competência remanescente ou extraordinária, no qual o art. 21⁸, fazia referência à obrigatoriedade da partilha dos impostos criados por União e Estados, no exercício da competência concorrente. A CF/46 também obrigava ao Estados a entregar aos Municípios 30% do que arrecadasse a título de impostos, sempre que o volume total arrecadado ultrapassasse o total das rendas municipais, sendo estas de qualquer natureza, salva exceção receita proveniente de imposto de exportação. A Emenda Constitucional nº 18/1965, revogou tal dispositivo.

⁷Moraes, Bernardo Ribeiro, op. Cit, p. 25.

⁸ *In verbis*, “Art. 21. A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança” BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1946. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em 21 de abril de 2018.

O artigo 141, §34 da CF/46⁹ previu o princípio da anualidade e o art. 202¹⁰ consagrou o princípio da capacidade contributiva como um dos pilares do direito tributário. Os problemas conjunturais econômicos provenientes do período pós-guerra e os custos elevados para a manutenção do aparelho administrativo dos Estados ocasionaram a elevação das alíquotas e a necessidade de instituir novos tributos (ALMEIDA, 1969, p. 41). A Emenda Constitucional nº 18, discriminou as rendas tributárias, classificou e reorganizou todos os tributos passíveis de cobrança no Brasil, além de permitir que cada ente federativo legislasse sobre seus interesses tributários.

Com o golpe de estado de 1964, Castelo Branco, o então presidente da República, interessou-se pelo projeto de reestruturar o sistema tributário nacional, de Rubens Gomes de Souza. Em 1965, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 18, que serviu como anteprojeto aprovado pelo Poder Legislativo e sancionado pelo Presidente da República, como Lei nº 5.172/66. Na ocasião de sua sanção, assumiu caráter de lei ordinária, e só em 14 de março de 1967, com a edição do Ato Complementar nº 36, em seu art.7º, foi criado o Código Tributário Nacional (CTN).

O CTN inovou de forma positiva ao conceder um aspecto econômico-financeiro às hipóteses de incidências tributárias, conferindo caráter nacional integrando ao sistema tributário; racionalizou economicamente os tributos; criou conceitos mais precisos para tributos como: imposto, taxa e contribuição de melhoria e atribuiu à condição de instrumento de política econômica, a tributação. De forma negativa, apresentou o desequilíbrio financeiro entre o aumento proveniente de despesas e o aumento das receitas em decorrência de excessivos impostos.

A Emenda Constitucional nº 1/69, no que diz respeito ao sistema tributário, sofreu poucas inovações, sendo as principais a previsão de incidência do Imposto único sobre minerais e sua

⁹ *In verbis*, “Art. 141. A constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: (...) § 34. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.”. BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1946. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em 21 de abril de 2018.

¹⁰ *In verbis*, “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”. BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1946. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em 21 de abril de 2018.

extração. A Direção-Geral da Fazenda Nacional deixou de existir, e criou a Secretaria da Receita Federal, tendo como finalidade de arrecadar e fiscalizar os tributos, através de melhor controle das obrigações tributárias.

Por fim a Emenda de 1969 consagrou seus princípios e regras, mantendo a estrutura anterior, através de um capítulo específico, sem subdivisões tratando do Sistema Tributário. Fez a consolidação dos princípios gerais, presentes na EC 18/65, corroborados na Constituição Federal de 1967, e os específicos, referentes à seletividade e não cumulatividade do ICMS e do IPI. Nela, as espécies tributárias foram mantidas.

Ubaldo C. Baltazar aponta duas observações pertinentes: Primeira, não se trata de dois tributos distintos com o mesmo *nomem jûris*. Trata-se de um mesmo tributo, com mesma natureza, devido à falta de atenção dos redatores da Emenda fora repetido duas vezes. Segunda, em 1966, os casos excepcionais já haviam sido explicitados. Nos textos constitucionais sucessivos, desde o surgimento como espécie tributária, quando se trata do Empréstimo compulsório, não houve cuidado de enumerar as possibilidades de fundamentar a criação do tributo. Esse cuidado só veio surgir na Carta de 1988.

Na Constituição de 1988, os princípios gerais da tributação constantes nas Cartas anteriores foram mantidos, ao passo que houve o acréscimo de outros, antes implícitos. Ampliou-se a seção que trata às limitações do poder de tributar. Quanto a discriminação de rendas tributárias, esta foi modificada e adotada uma nova distribuição das competências dos tributos.

Esta Carta tutelou ativamente os interesses da população, principalmente no que se refere aos direitos e garantias individuais. Ela foi responsável por organizar os elementos fundamentais da tributação, buscando defini-los e limitando as manifestações do poder estatal de tributar, fazendo uma repartição equilibrada e adequada entre os entes da federação.

/

O Sistema Tributário Nacional disciplinou, os poderes de competência do Estado em face dos particulares. O art. 145 reconheceu os três tributos clássicos, apontando as características fundamentais da taxa e da contribuição de melhoria como espécies de competência comum entre os políticos, e a lista dos impostos suas repartições.

A primeira realidade da organização constitucional do direito tributário brasileiro, deu-se através da previsão das espécies tributárias com destaque aos impostos, indicados por fatos econômicos como objeto a serem tributados.

Os textos anteriores já registravam alguns princípios tributários, como presentes nos arts. 19 e 20 da norma anterior, que adveio da Emenda nº 01, de 1969. Contudo, a promulgação da atual carta política normatizou os princípios como Limitações ao Poder de Tributar, sendo responsável pela formação de um verdadeiro regimento do Contribuinte.

O legislador constituinte, além de ratificar a existência de princípios gerais norteadores do Direito Tributário, assinalou tais preceitos na forma de vedação ao poder público, através de impedimento e assegurou ao contribuinte garantias dessas normas, conforme preceitua o art. 50.

O Supremo Tribunal Federal (STF), na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn nº 939-7, reconheceu expressamente o Princípio da Anterioridade (art. 150, III 'b' CRFB) e as Imunidades tributárias (Art. 150, VI CRFB), atribuindo a essas a condição de cláusulas pétreas do direito brasileiro, como forma de proporcionar a segurança jurídica de tais institutos ante a qualquer necessidade eventual de modernização ponderada pelo legislador reformador.

Ainda se tratando desta organização constitucional, no que se refere aos tributos, encontram-se presente na CF/88 as atribuições de poder conferidas individualmente aos entes públicos, como forma de um bom desempenho de suas funções institucionais. Constitui matéria tipicamente constitucional, num Estado Federal, a repartição destes poderes pela redação presente na Constituição entre as pessoas jurídicas de direito público interno.

Assim, “Constituição-tributária” deu ênfase a esta função, ao determinar quais parcelas do poder de tributar às pessoas jurídicas de direito público receberiam, visto que este representa uma “*faceta da soberania estatal*”¹¹.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 6º já estabelecia a “*atribuição constitucional de competência tributária*”. O resultado desenvolvido pelo legislador constituinte, consiste em permitir às pessoas jurídicas de direito público designações do poder de instituir os tributos correspondentes, no exercício de suas respectivas funções legislativas.

Qualquer eventual mudança, aditamento ou mesmo subtração da competência dos entes só é admissível com elaboração de Emendas Constitucionais, sendo tal procedimento uma forma de exercício do poder constituinte reformador.

1.1 Experiência internacional

Este trabalho científico não tem por finalidade buscar um conhecimento profundo da imposição de tributos semelhantes no exterior, mas uma breve análise das experiências ocorridas em outros países como Alemanha, Argentina, Colômbia, França, Suíça e Uruguai, comparando-as com a realidade brasileira, de maneira a verificar as possíveis dificuldades de implantação, manutenção e as vantagens do Imposto sobre Grandes Fortunas.

Para tratar desse tema, é indispensável abordar a análise do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA):

Após análise de vasta bibliografia, tomou-se conhecimento de que todos os países da Europa Ocidental adotam ou já adotaram o Wealth Tax, com exceção da Bélgica, Portugal e Reino Unido. Na Europa, atualmente apenas a Holanda, França, Suíça, Noruega, Islândia, Luxemburgo, Hungria e Espanha possuem o imposto. A partir da década de 1990 ele foi abolido na Áustria (1994), Itália (1995), Dinamarca, Alemanha (1997), Islândia (2005), Finlândia (2006), Suécia (2007), Espanha (2008) e Grécia (2009). Devido à crise fiscal e financeira que assolou diversos países europeus a partir de 2009, ele foi reintroduzido de maneira provisória na Islândia (2010) e Espanha (2011). Na Ásia, têm-se conhecimento que o Japão o adotou por um curto período de tempo (1950-3), a Índia o possui desde a década de 1950 e há experiências no

¹¹ Beltrão, Irapuã. *Resumo de Direito Tributário*. Ed. Impetus, RJ, 1ª. ed. , 2006, p. 53

Paquistão e Indonésia. Na África do Sul houve um debate para sua implementação no período pós Apartheid. Na América Latina o imposto está em vigor na Colômbia, Argentina (desde 1972) e Uruguai (desde 1991), com grande crescimento recente da arrecadação nesses três países (CARVALHO, 2011, p. 3).

Frente ao exposto acima, constata-se que na grande maioria dos países que chegaram a instituir o imposto sobre grandes fortunas, ele incide diretamente sobre o patrimônio global, tendo como base o patrimônio líquido.¹² Desse modo, partimos para análise dos países abaixo elencados:

1.2 Alemanha

O Estado da Prússia, entre os anos de 1891 a 1893, como complemento ao imposto de renda, instituiu o imposto sobre a fortuna. Assim, faz-se ressaltar que não foi utilizada como base da tributação a propriedade de “grandes fortunas”, sendo a tributação foi instituída sobre o patrimônio e/ou renda. Tal imposto recebeu o nome de *Ergänzungssteuer*¹³. Sobre o patrimônio, impostos extraordinários foram instituídos após a Primeira e a Segunda Guerra Mundial. Em 1922 passa da competência dos entes federados à da União, a República de Weimar¹⁴, sobre a fortuna, instituiu o imposto *Vermögensteuer*, tributo esse incidente sobre o patrimônio. A sua essência, quando criado, abrangia apenas as pessoas físicas, incluindo posteriormente as pessoas jurídicas.

Tal imposto é completamente dependente de uma avaliação correta e criteriosa do patrimônio. O artigo 271 do Código Tributário Alemão discrimina os critérios e aponta a lei de avaliações para a base de cálculo do lançamento (com 123§ e 1698 laudas). Para a sua aplicabilidade utiliza-se uma declaração de patrimônio global, com tempo de validade de três anos e a sua alíquota sofre redução de 1% para 0,7%.

Em 1996, a Suprema Corte Alemã o declarou inconstitucional, e para tal apontou dois motivos, a saber:

¹² Patrimônio líquido diz respeito ao patrimônio descontado de todos os ônus e dívidas incidentes.

¹³ TIXIER, Gilbert; LALANNE-BERDOUICQ, Daniel. L'impôt sur les grandes fortunes: première partie. In: MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Imposto sobre grandes fortunas no Brasil. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010. p. 35-36.

¹⁴ República de Weimar é a denominação que usualmente recebe a república estabelecida na Alemanha entre os anos de 1919 e 1933, tendo como sistema de governo uma democracia representativa semi-presidencial.

(...) em primeiro lugar, os ativos imobiliários eram avaliados pelo seu valor cadastral, profundamente defasados, e os ativos financeiros eram avaliados a valores de mercado. Logo, havia uma grande iniquidade horizontal entre os possuidores de riqueza imobiliária e os possuidores de riqueza financeira. Em segundo lugar, a tributação direta por meio do Imposto de Renda e do imposto ocasionaria situações de tributação superior a 50% da renda das famílias ou do lucro de pessoas jurídicas, o que seria considerado inconstitucional. O processo avaliatório é um problema na tributação sobre a propriedade na Alemanha porque o país tem uma Lei geral de avaliações que deve ser aplicada a todos os impostos. Para os imóveis, não há novas avaliações desde a década de 1970 (CARVALHO, 2011, p. 18)

Mesmo após a declaração de sua inconstitucionalidade, por ser considerado confiscatório e ferir o princípio da igualdade, o modelo alemão é considerado pelo mundo como o melhor exemplo e referência na tributação da riqueza. Apesar de sua complexidade, ele busca atribuir uma exata avaliação patrimonial sintética. Diante de tantas imposições tributárias, o que se pode perceber é que a tributação instituída sobre o patrimônio e/ou renda não utilizou como base da tributação o conceito de “grandes fortunas”.

O autor Carlos Henrique Abrão¹⁵ afirma que o imposto sobre grandes fortunas é originário no século XIX. Nesse sentido, entende Szklarowsky¹⁶ que o referido imposto existe desde tempos imemoriais, ao considerá-lo como simples espécie de imposto sobre o patrimônio. Veja-se:

O Imposto sobre grandes Fortunas (IGF), espécie de imposto sobre o patrimônio, tem-se desenvolvido, através dos tempos, sob os mais diversos nomes. Imposto sobre a terra, de tempos imemoriais, desde a época bíblica, passando pelo Egito, Grécia e Roma.

Em 2007, esse imposto passa a ser novamente aplicado, apenas aos contribuintes com renda superior a 250.000€/ano (duzentos e cinqüentamil euros), através de um acréscimo de 3% (três por cento) na alíquota do imposto sobre a renda, totalizando o percentual de 45% (quarenta e cinco por cento). Mediante essa elevação de alíquota, a Alemanha passou a arrecadar anualmente cerca de cento e vinte e seis milhões de euros.¹⁷

¹⁵ ABRÃO, Carlos Henrique. Imposto sobre grandes fortunas no direito comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direito tributário e reforma do sistema*. São Paulo: RT; CEU, 2003. p. 108.

¹⁶ SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Imposto sobre grandes fortunas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 49, jul./set. 1989a. p. 51.

¹⁷ Raíssa Carvalho Fonseca e Albuquerque. Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. *Conteúdo Jurídico*. Rio de Janeiro. 26.02.2014. Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,da-omissao-legislativa-na-instituicao-do-imposto-sobre-randes-fortunas,47163.html>>. Acesso em 15 de junho de 2018.

Aos profissionais liberais e as empresas familiares, não houve incidência dessa tributação. Diante disso, certo é que esse modelo seria uma alternativa a sua viabilização no Brasil.

Em 2009, um grupo de alemães abastados, sob a liderança de Dieter Lehmkuhl, médico aposentado, preparou um abaixo-assinado e encaminhou ao governo solicitando o aumento dos impostos incidentes às pessoas ricas, cuja alíquota seria de 5% (cinco por cento) a ser paga por contribuintes com fortunas pessoais acima de 500 (quinhentos) mil euros, sob a alegação que por possuírem uma prestigiada condição econômica, estes deveriam financiar programas ligados a esfera social e econômica.¹⁸

1.3 Argentina

Na Argentina esse imposto surge com a introdução da *Contribución Directa*, em 1821. Após 130 anos, em 1951¹⁹ houve a criação do Impuesto Substitutivo del Gravamen a la Transmission Gratuita de Bienes. Em 1973, o governo federal argentino instituiu o imposto sobre los bienes Personales, incidente sobre a riqueza líquida.

Tal imposto está estruturado com a imposição sobre a renda, patrimônio e consumo, cabendo exclusivamente ao Governo Federal.

Em 1991, a Lei 23.966/91 veio regular essa espécie tributária, incidente sobre a riqueza bruta por pessoas de forma individual, e não como família, a qual ultrapasse o montante de 305 mil pesos argentinos, ou seja, cerca de 72,5 mil dólares, com alíquotas progressivas, de 0,75% até o limite máximo de 1,25%.²⁰

Segundo o professor Pedro Humberto Bruno de Carvalho:

Desde 1973, a Argentina possui um Imposto sobre Bens Pessoais, de competência do governo central. Na reforma em que ele foi introduzido, o Imposto sobre Heranças foi extinto. Como o Imposto sobre Bens Pessoais está em vigor há quase quatro décadas, houve muitas modificações na sua estrutura. A principal se refere à base de cálculo: entre 1973 e 1989 era a riqueza líquida²¹, isto é, o patrimônio deduzido de todas as dívidas e ônus, mas a partir de 1991 passou a ser a riqueza bruta. Atualmente, a Ley 23.966/1991 (e suas modificações posteriores) regula o imposto, o qual grava o

¹⁸ BBC. Rich Germans demand higher taxes. Disponível em <<http://news.bbc.co.uk/2/hi/europe/8321967.stm>>. Acesso em 25 de maio de 2018.

¹⁹ MOTTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens especulações e arquétipo constitucional. São Paulo: MP, 2010, p. 72

²⁰ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Rio de Janeiro: IPEA, 2011, 50 p. (Nota Técnica), p. 20.

²¹ A riqueza líquida deve ser entendida como o patrimônio deduzido de todas as dívidas e ônus.

patrimônio bruto com alíquotas progressivas entre 0,75% e 1,25% ao que exceder o limite de isenção de 305 mil pesos argentinos (US\$ 72,5 mil).

O referido imposto hoje corresponde a 1,2% (um vírgula dois por cento) da arrecadação tributária do da Argentina²².

A incidência do *Impuesto sobre los Bienes Personales* não atinge: membros de missões diplomáticas e consulares; quotas de cooperativas; bens imateriais; ações de sociedades anônimas constituídas no país negociadas na bolsa até a soma de \$100 mil dólares; depósitos realizados a prazo fixo seja em moeda argentina ou estrangeira; poupança e contas especiais de depósito realizadas em instituições financeiras.

O seu fato gerador é a posse de bens na data de 31 de dezembro de cada ano, avaliados de acordo com as disposições legais e regulamentares, as quais objetivam aproximar ao máximo a base de incidência do verdadeiro valor de mercado dos bens. Como dito anteriormente, este imposto é incidente sobre a riqueza bruta, não permitindo descontos, exceto quanto aos valores que são referentes à propriedade que serve de moradia para o contribuinte, inclusive valores referentes à construção e/ou reforma deste imóvel.²³

1.4 Colômbia

No sistema tributário colombiano, a tributação sobre a propriedade é um elemento muito marcante por dois motivos, a saber: primeiramente, existe o Imposto de Renda sobre Ganho Presumido de Capital (McLure et al, 1989), e desde 1986 há um imposto progressivo e recorrente sobre o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas.

O *Impuesto al Patrimonio*, que foi introduzido em 1986 e extinto em 1991, foi temporariamente reintroduzido para no período compreendido entre 2003-2006, objetivando financiar o gasto do Estado com o combate às guerrilhas. No ano de 2007, ele foi prorrogado até 2010, agora com a finalidade de financiar situações de calamidade pública proveniente das chuvas. Ato contínuo, em 2009 ele foi prorrogado até os dias atuais.

²² Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLC nº 130/2012. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=71F446C934422CF420382CFB890E163A.proposicoesWeb2?codteor=966880&filename=Avulso+-PLP+130/2012> . Acesso em: 15.06.2018.

²³ VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; TACCONE, Juan José (org.). MERCOSUR: Impacto fiscal de la integración económica. Buenos Aires: BID-INTAL/ITD, 2003, p.87.

Hoje, o Imposto de Renda sobre Ganho Presumido de Capital tem uma alíquota de 14% para uma rentabilidade média estimada de 6% ao ano do patrimônio, dependendo do tipo de ativo, cuja rentabilidade é arbitrada anualmente pelo departamento fiscal. Assim, caso se desconsidere o limite de isenção, o imposto teria uma alíquota efetiva de 0,84% sobre a riqueza líquida. Já o *Impuesto al Patrimonio* tem alíquotas de 2,4% a 4,8% no que exceder o limite de US\$ 1,6 milhão e US\$ 2,7 milhões de dólares, respectivamente. As duas versões de tributação da riqueza na Colômbia, no que exceder ao limite de isenção, gravam tanto o patrimônio de pessoas físicas quanto o de pessoas jurídicas. Conforme Nota Técnica apresentada pelo IPEA:

O Impuesto al Patrimonio foi introduzido em 1986, extinto em 1991, e reintroduzido para o período 2003-2006 para financiar o gasto com o combate às guerrilhas. Em 2007, ele foi prorrogado até 2010, para financiar as situações de calamidade pública decorrentes das chuvas e, finalmente, em 2009, ele foi prorrogado até 2018. Atualmente, o Imposto de Renda sobre Ganho Presumido de Capital tem alíquota de 14% para uma rentabilidade média estimada de 6% ao ano do patrimônio, dependendo do tipo de ativo, cuja rentabilidade é arbitrada anualmente pelo departamento fiscal. Assim, caso se desconsidere o limite de isenção, o imposto teria uma alíquota efetiva de 0,84% sobre a riqueza líquida. Já o Impuesto al Patrimonio tem alíquotas de 2,4% ou 4,8% sobre o que exceder a US\$ 1,6 milhão e US\$ 2,7 milhões, respectivamente. As duas versões de tributação da riqueza na Colômbia gravam tanto o patrimônio de pessoas físicas quanto o de pessoas jurídicas, no que exceder ao limite de isenção. (CARVALHO, 2011, p. 22-23)

A Lei 1739 de 2014 criou o imposto *a la riqueza* colombiano, através de uma pequena reforma tributária por meio da introdução do artigo 292 e seguintes em seu Estatuto Tributário.

Assim, as fortunas acima de oito bilhões de pesos (4,1 milhões de dólares), terão taxas anual, cujo percentual será de 2,25% (dois vírgula vinte e cinco por cento), ao passo que as fortunas de menor proporção terão taxas com percentuais reduzidos, sendo isentos aqueles cujo capital seja inferior a 750 (setecentos e cinquenta) milhões de pesos.

1.5 França

No decorrer da Revolução Francesa, buscou-se criar um tributo incidente sobre as fortunas, ou seja, implantar um tributo diretamente ligado ao patrimônio, de maneira progressiva. Em 1871, foi instituído o denominado imposto extraordinário, tendo o patrimônio como sua incidência. Com o fim da Segunda Guerra Mundial, de forma extraordinária, criou-se um tributo denominado *Impôt de Solidarité Nationale*²⁴.

²⁴ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional**. São Paulo: MP, 2010, p. 76.

O primeiro-ministro Raymond Barre, em 1978, na tentativa de criar um imposto incidente sobre as grandes fortunas, solicitou aos estudiosos (Gabriel Ventejol, Robert Blot e Jacques Meraud), que formavam a *Commission d'étude d'un prélèvement sur les fortunes*, que examinassem todos os aspectos decorrentes desse tributo. Após análise, eles desaconselharam a sua criação. Contrariando esta observação, em 1º de janeiro de 1982, por iniciativa do ex-presidente François Mitterrand, a França instituiu o primeiro Imposto Sobre Grandes Fortunas.

O presidente francês usou como justificativa, para instituir o imposto, a assertiva de que ele seria “socialmente justo, economicamente razoável e tecnicamente simples, claro e preciso.”²⁵

Cid Heráclito Queiróz, questiona a justificativa do presidente francês quanto a criação do imposto sobre as grandes fortunas:

Todavia, Pierre Courtois, em primorosa obra de análise, demonstrou que o novo imposto francês, ao contrário: 1º) *não era socialmente justo*, porque incidia sobre trezentos a quatrocentos mil contribuintes atingindo numerosos patrimônios que não podiam ser considerados como “grandes fortunas”; 2º) *não era economicamente razoável*, porque, em período de erosão monetária e recessão econômica, uma tributação conjugada da renda e da fortuna diminuiu sensivelmente a rentabilidade dos capitais investidos, tanto pelos empresários, como pelos particulares; 3º) *não era tecnicamente simples*, porque teve de ser regulado em um Decreto que ocupou duas páginas e meia do jornal oficial, complementado por uma Instrução Geral, com 35 páginas, uma instrução detalhada, com 150 páginas, um guia de avaliação de bens, com 200 páginas, e diversos outros atos, num total de cerca de 500 páginas. E para analisar esta legislação, Courtois publicou, em Paris, um livro com mais de 300 páginas (*L'Impôt sur les Grandes Fortunes*), em que adverte: “essa prolixidade administrativa é inevitável”.²⁶

Porém, Henry Tilbury, afirma que o Imposto Sobre Grandes Fortunas francês:

[...] incide sobre o patrimônio mundial das pessoas físicas residentes no estrangeiro em relação aos bens deles situados na França. O imposto sobre grandes fortunas aplica-se apenas aos patrimônios superiores a três milhões de francos, ou eventualmente, cinco milhões de francos, conforme o patrimônio

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Imposto sobre grandes fortunas no direito comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito tributário e reforma do sistema**. São Paulo: RT, 2003, (Pesquisas tributárias: Nova série; n. 09), p. 99.

²⁶ QUEIROZ, Cid Heráclito de. Liberdade e patrimônio: O imposto sobre grandes fortunas. **Carta Mensal. CNC**: Rio de Janeiro, n. 467, fev./1994, p. 13/23.

inclua ou não bens profissionais. Ou seja, há isenção para os bens profissionais em valor até dois milhões de francos. Portanto, se o valor desses bens ultrapassa dois milhões, o piso de três milhões passa para cinco milhões de francos. Os bens profissionais são definidos de forma minuciosa, em princípio abrangendo a ferramenta das profissões industriais, comerciais, agrícolas, artesanais e liberais. O fato gerador é a posse de bens no dia 1º de janeiro, sendo base de cálculo o valor venal real determinado pelo jogo livre de oferta e demanda. A legislação francesa também estabelece um conjunto de normas especiais sobre a avaliação. A apuração do imposto é baseada na declaração anual do contribuinte. Consideramos muito significativas as normas específicas para controle das declarações e para evitar sonegação. Um decreto de 1981 ab-rogou o anonimato com transações em ouro, anonimato esse admitido antes daquele decreto. Além disso, a lei prevê regime especial para bens anônimos. Tais normas demonstram a consciência do legislador a respeito da possibilidade de omissão na declaração de várias espécies de bens.^{27 28}

Em agosto de 1988, com a saída do o presidente Jacques Chirac e o retorno do socialista Mitterrand, foi instituído na França o imposto *Impôt de Solitarité sur la Fortune*, presente até hoje.²⁹

Mitterrand, ao instituir novamente o referido imposto, atribuiu a ele a característica de tributo solidário, ou seja, “manifesta a solidariedade dos ricos com os desprotegidos e de contribuir parcialmente para o financiamento do ‘rendimento mínimo de inserção’ (*revenu minimum d’insertion*)”, benefício esse que futuramente seria concedido aos mais necessitados do país em questão.³⁰

No ano 2001, haviam quase 269.000 mil famílias contribuintes, cujo respectivo valor arrecadado totalizou cerca de aproximadamente dois bilhões, seiscentos e cinquenta e oito milhões de euros. Anos depois, o número de famílias contribuintes saltou para 593.877 mil famílias e a arrecadação, acabou fechando em quatro bilhões, quatrocentos e sessenta e quatro milhões de euros. Um aumento gigantesco na arrecadação, da ordem de 167,94%, tomando como parâmetro apenas estes dez anos em exame.

²⁷ TILBURY *apud* CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre grandes fortunas. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Senado Federal, Ano 37, n. 146, p. 93/108, abr./jun. 2000.

²⁸ O franco, ex-moeda francesa, foi substituído em 1999 pelo euro, devido à implantação do mercado comum europeu (MEE).

²⁹ AMADEI NETO, Alberto. Imposto sobre grandes fortunas *in* CATTANI, Antonio David; OLIVEIRA, Marcelo Ramos (orgs). **A sociedade justa e seus inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012, p. 157.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Imposto sobre grandes fortunas no direito comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito tributário e reforma do sistema**. São Paulo: RT, 2003, (Pesquisas tributárias: Nova série; n. 09), p. 99.

Esses dados³¹ mostram a importância do imposto na receita francesa, uma vez que, no ano de 2010, ele representou cerca de 1,29% do total arrecadado no país.

Na França, o atual imposto sobre a fortuna é um tributo complementar, atuando paralelamente ao imposto sobre a renda das pessoas físicas. Desse modo, torna-se evidente que apenas a aferição da renda não é, por si só, suficiente para a aferição da capacidade contributiva. Ainda, a incidência sobre o patrimônio não é tida como fundamental no sistema arrecadatário, mas sim um meio de redistribuir a riqueza de forma mais eficaz, se comparado somente com a utilização de tributos exclusivamente.³²

1.6 Suíça

Na Suíça, esse sistema fiscal compete às municipalidades, é distinto de “cantão”³³ ou seja, os cantões têm a competência de sua regulamentação, arrecadação e fiscalização, podendo adotar alíquotas progressivas ou não.

No entanto, existem diversas similaridades que possibilitam a previsão em termos médios, o montante consoante o valor patrimonial. Desse modo, a Suíça se diferencia da maioria dos países que adotam essa forma de tributação, uma vez que nesses compete ao governo central a arrecadação e sua fiscalização.

O imposto é cobrado localmente. Tal cobrança representa atualmente o correspondente a 1,24% do PIB e 11% de toda a arrecadação da Suíça, incidindo sobre o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas com alíquotas que variam de 0,2% (dois décimos por cento) a 1% (um por cento), para patrimônios acima de 55, 4 milhões de euros, com os limites de isenção variando

³¹ RÉPUBLIQUE FRANÇAISE. Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État – DGFIP. **L'annuaire statistique 2010**, Graphique 004 – Montant des principales impositions em 2010. Disponível em: <http://www2.impots.gouv.fr/documentation/statistiques/annuaire2010/graph004_2010.htm>. Acesso em 10.06.2018.

³² MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional**. São Paulo: MP, 2010, p. 43.

³³ Desde 1848 que a Suíça corresponde a um estado federal. Tem o poder compartilhado entre a Confederação, ou seja, o governo federal e os 26 cantões e meio-cantões, chamados estados federais) e as 2.324 comunas, também, conhecidos como municípios. Atualmente a Suíça é composta por 26 cantões e semicantões. Cada cantão possui sua própria constituição, está aprovada pelo parlamento federal, com suas leis, sendo estas compatíveis com as da Confederação. Os Governos Cantoriais, têm amplos poderes na tomada de decisões, aprovam suas leis tributárias e dirigem seus próprios sistemas educacionais, de serviços sociais e policial.

entre cinquenta mil e duzentos mil francos suíços. Paralelamente, os não residentes no país têm taxados os seus rendimentos derivados de empreendimentos e imóveis situados no país, ao passo que os que não auferam renda ou não possuam imóveis em território suíço são isentos do pagamento do referido tributo.

1.7 Uruguai

Em 1964, com a Lei n. 13.241, deu-se o surgimento do imposto sobre o patrimônio no Uruguai, criada com caráter transitório apenas, para exercício de um ano, com incidência sobre as pessoas físicas, alíquotas progressivas sobre patrimônio e forte personalização do sujeito passivo.

No corrente ano, a Lei n. 13.319 ampliou a vigência do imposto para três anos, permanecendo a forma anterior. Somente com a Lei n. 13.637/1967, o referido imposto tornou-se um tributo permanente. Ressalvadas algumas modificações, ele ainda se faz presente no ordenamento jurídico uruguaio.³⁴

Desde a última reforma que se deu em 1996, pela Lei n. 16.736, o *Impuesto sobre el patrimonio neto*, não sofreu alterações. Tal imposto é aplicado sobre o patrimônio líquido (ativo menos passivo), cuja aplicação incide sobre as pessoas físicas e jurídicas constituídas no país, as quais também contribuem com o imposto sobre a renda.³⁵

O órgão *Dirección General Impositiva*, é responsável pela área tributária e elenca as principais razões que levaram a tributação sobre o patrimônio. A primeira trata-se no âmbito administrativo: sendo ferramenta indispensável para o controle na arrecadação de demais impostos; com ele, há o desencanto da concentração de riqueza, uma vez que caso não gere renda para arcar com o tributo, acaba estimulando a sua circulação na área econômica, e o consumo de produtos perecedores.

Todavia, o referido Órgão exalta a existência de dificuldades, a saber: a apreciação dos

³⁴ TRAIBEL, Jose Pedro Montero. El Impuesto al patrimonio em Uruguay. **Revista do Instituto Peruano de Derecho Tributario**. Lima: IPDT, Revista 17, p. 27/44, Nov.1989. Disponível em: <http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev17_JPMT.pdf> Acesso em 14.05.2018.

³⁵ CANO, Hugo González. Informe sobre la situación actual de la tributación en los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay e Uruguay). **Revista Internacional de Direito Tributário**. Del Rey: Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 293/364, jul./dez. 2004.

bens que compreende o patrimônio é prejudicada quando não são bem comercializados; atinge os ativos supostamente intangíveis, dentre outros.³⁶

A incidência do referido imposto se dá sobre o aglomerado de bens que constituem o patrimônio líquido, desde que o referido patrimônio tenha uma avaliação superior a 2,21 milhões de pesos uruguaios (cerca de US\$ 116 mil em set/2011), sob o qual incide alíquotas progressivas com variação de 0,7% a 2,0%.

Para não-residentes no Uruguai, incide uma alíquota especial e única de 1,5%. Além disso, o país permite, por meio de autorização, o anonimato nas aplicações de cunho financeiro, com aplicação de uma alíquota diferenciada de 3,5%, valor este captado compulsoriamente pelas entidades financeiras.

Quanto a estas, aplica-se uma alíquota diferenciada, fixada em 2,8%. São cabíveis deduções de doações para universidades, no percentual de 50% do valor solvido com o imposto de renda e 50% do valor residencial.³⁷

Em um período de 14 anos, compreendidos entre 1996 e 2010, este tributo compôs cerca de 4,1 a 6,5% das receitas uruguaias. Em 2010, 95% correspondeu ao total da tributação das pessoas jurídicas.³⁸

³⁶ REPÚBLICA URUGUAYA. Dirección General Impositiva. **Imposición al patrimonio en Uruguay.** Disponível

em: <http://www.eurosocialfiscal.org/uploads/documentos/20071114_111126_Imposicion_al_patrimonio_en_Uruguay.pdf>. Acesso em 14.06.2018.

³⁷ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas:** a situação no Brasil e a experiência internacional. Rio de Janeiro: IPEA, 2011, 50 p. (Nota Técnica), p. 22.

³⁸ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas:** a situação no Brasil e a experiência internacional. Rio de Janeiro: IPEA, 2011, 50 p. (Nota Técnica), p. 22.

2. CONCEITO – IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)

O IGF está previsto no artigo 153, VII³⁹ da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete à União Federal instituir o imposto sobre grandes fortunas (IGF), nos termos de lei complementar. Sobre tal assunto, merece destaque o posicionamento de Hugo de Brito Machado:

A Constituição Federal atribui à União competência para instituir imposto sobre “grandes fortunas, nos termos de lei complementar” (art. 153, VII). Assim, a definição do âmbito constitucional desse imposto ficou, indiscutivelmente, a depender de lei complementar que venha a definir o que devemos entender por grande fortuna. É razoável entender que a própria criação do imposto, neste caso, há de ser feita por lei complementar. Entretanto, mesmo que se entenda que a criação do imposto pode ser feita por lei ordinária, a definição do que seja grande fortuna será matéria própria da lei complementar.

A Constituição vigente foi o primeiro diploma nacional a determinar a instituição do IGF, embora o tema já tenha sido colocado em pauta antes da instalação da Assembleia Nacional Constituinte em 1987. A exemplo, podemos citar o Decreto 91.450/85, responsável pela criação da Comissão Provisória de Estudos, que vislumbrava a criação de um imposto que incidiria sobre os bens móveis e de “caráter suntuário”, isto é, artigos considerados de luxo.

Verifica-se, pelas lições de Carraza, que a nossa Carta Magna não criou o imposto, uma vez que “criar um imposto é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota”, tendo somente estipulado a obrigação de sua instituição, através de lei complementar, pelo legislador infraconstitucional.

Era necessário aguardar, uma vez que naquele momento o Brasil estava reestruturando a sua economia, com a abertura para o comércio externo. A intenção do legislador constituinte era que, no momento futuro em que o país possuísse experiências sociais suficientes para definir o que poderia ser considerado uma “grande fortuna”, o IGF seria regulamentado por meio de lei complementar.

³⁹ O artigo 153 da Constituição determina, *in verbis*: Compete à União instituir impostos sobre: (...)VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao88.htm>. Acesso em 2 de março de 2018.

Por tratar-se de uma norma de eficácia limitada, o artigo 153 da Carta Magna precisa ser regulamentado por uma norma infraconstitucional. Nas palavras de Alexandre de Moraes, “esse tipo de norma é uma daquelas que necessitam de normas infraconstitucionais posteriores para que passem a possuir eficácia e atinjam os efeitos esperados”.

Merece destaque o fato de que a instituição de norma por meio de lei complementar é a exceção, e não a regra, sendo reservada pelo legislador constituinte apenas para situações excepcionais. Tal exigência torna mais rígido o processo legislativo, por meio da alteração do quórum necessário para a aprovação do projeto de lei.

Ao passo que para a aprovação de projeto de lei ordinária é necessário apenas a obtenção do quórum de maioria simples, para a lei complementar é exigido que o parlamento atinja um quórum de maioria absoluta⁴⁰. Nesse sentido, merece destaque o artigo 69 da CRFB/88, *in verbis*:

Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

Como será analisado adiante, apesar dos diversos projetos de lei apresentados com o desígnio de instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, ele ainda não foi introduzido em nosso ordenamento jurídico.

Mota aduz que:

Quanto à verdadeira paternidade do dispositivo constante na Constituição promulgada em 1998, informa Szklarowsky que foi o deputado federal da Paraíba Antônio Mariz quem sugeriu à Comissão de Sistematização o acréscimo ao Anteprojeto da Subcomissão de Tributos do Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos de lei complementar. Os argumentos utilizados por Antonio Mariz, em sua sugestão apresentada, foram transcritos por Szklarowsky em seu artigo, que foi publicado ulteriormente em outras duas oportunidades, nos seguintes termos *in verbis*: “que esse dispositivo visa a corrigir graves disparidades econômicas entre pessoas e classes sociais, que a função extrafiscal da tributação pode reduzir injustiças provocadas pela

⁴⁰ Maioria Absoluta é a exceção. A CF diz ser necessária a utilização da maioria absoluta. Ela não é fixa, corresponde a primeiro número inteiro acima da metade dos membros da casa legislativa, mas trata-se da metade dos membros, ou seja, mesmo quem não for, conta. Sua maioria absoluta será sempre de 257 votos, enquanto a maioria simples pode variar de acordo com os presentes. Não há manifestação legislativa sem que ao menos a maioria absoluta de votos se faça presente. Maioria simples ou relativa é a regra, toda deliberação legislativa em regra deve ser tomada pela maioria simples de voto. É variável, depende do número de parlamentares presentes naquela sessão. É qualquer maioria desde que se faça presente ao menos a maioria absoluta de votos. A diferença entre as duas é a quantidade de pessoas que estarão presentes, na maioria absoluta não importa a quantidade de pessoas sempre a maioria será fixa. Por exemplo, se existe 100 deputados, mas comparece 54, a maioria absoluta de votos deve ser no mínimo 51 votos. Se utilizarmos o mesmo exemplo, na maioria simples seria 28 votos.

obtenção e acúmulo de grandes fortunas, muitas vezes decorrentes até da sonegação de impostos pelo beneficiário ou por seus ancestrais, que a tributação normal dos rendimentos ou mesmo das heranças e doações nem sempre são suficientes para produzir as correções desejáveis, que daí a necessidade de um novo imposto que alcance as situações anormais de riqueza acumulada e não produtiva. (MOTA, 2010, p. 60-61).

De maneira genérica, pode-se dizer que os impostos podem incidir sobre três bases econômicas a saber: consumo, renda e patrimônio. Assim, a maioria da doutrina entende que é sobre esta última que estaria assentado o Imposto sobre Grandes Fortunas. Desse modo, entende-se que o IGF incide sobre o patrimônio líquido, abatendo-se as despesas do contribuinte.

2.1 Projetos de lei complementar apresentados no Congresso Nacional

Este tópico abordará de forma sucinta os inúmeros projetos de lei apresentados objetivando a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, uma vez que o propósito da presente monografia não é destrinchá-los minuciosamente. Busca-se aqui realizar uma breve análise do conteúdo dos respectivos projetos de lei, de modo a verificar em quais aspectos eles convergem e em quais se distanciam.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi apresentado o PLP nº 108, de 06.06.1989, de autoria do Deputado Joarez Marques Batista, sendo este o primeiro projeto que visava regulamentar o IGF, definindo o controvertido conceito de “grande fortuna” como a totalidade dos valores dos direitos e bens de uma determinada pessoa física, deixados aos dependentes, desde que sejam superiores ao valor de R\$ 2.999.999,00 (dois milhões, novecentos e noventa e nove mil, novecentos e noventa e nove reais).

Em junho do corrente ano, foi apresentado o PLP nº 162⁴¹, o qual teve maior destaque e mais se aproximou da conversão em lei. O Senador Fernando Henrique Cardoso foi o autor do referido projeto, sendo o mesmo apensado ao Projeto de Lei Complementar nº 202, de 12.12.1989⁴².

41BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar PLP nº 162/2018. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/132833>>. Acesso em: 04 março de 2018.

42 BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 202/1989. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594>>. Acesso em: 04 março de

Ainda em dezembro do mesmo ano, o Deputado Antônio Mariz apresentou o PLP nº 208⁴³, o qual trouxe a definição do termo “grandes fortunas” como sendo o conjunto do patrimônio líquido de valor esse superior a 5.000 (cinco mil) vezes o limite mensal de isenção do imposto sobre a renda da pessoa física.

Ato contínuo, no ano seguinte, foram apresentados dois projetos de lei abordando a instituição do referido imposto: o PLP nº 218, de 22/03/1990⁴⁴ e o PLP nº 268, de 11/12/1990⁴⁵ de autoria do Deputado Ivo Cersosimo.

Em 1991, foram apresentados os seguintes projetos de lei: o PLP 2.097, de 29.10.1991⁴⁶ de autoria do Deputado Wilson Campos; por conversão do PL nº 70, de 19.11.1991⁴⁷ de autoria do Deputado Mavíael Cavalcanti; e o PLP nº 77, de 28.11.1991⁴⁸ também de Wilson Campos. Seguidamente, foi proposto o projeto de lei PLP nº 193, em 30.06.1994⁴⁹, de autoria do Deputado Ernesto Gradella.

2018.

⁴³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 208/1989. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21597>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁴⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 218/1990. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21599>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁴⁵BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 268/1990. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21624>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁴⁶BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 2.097/1991. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=199720>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁴⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 70/1991. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=233653>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁴⁸BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 77/1991. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=233691>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁴⁹ PLP nº 193 – Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Ernesto Gadella, Ementa: institui o imposto sobre grandes fortunas de que trata o inciso VII, do artigo 153 da CF/88 e dá suas providências.

Após a agitação verificada com a promulgação da carta magna, a discussão sobre a instituição do imposto ficou adormecida até a apresentação de diversos projetos de lei no ano de 2008, certamente estimulados pela conjuntura da crise econômica mundial⁵⁰. São eles: PLS nº 50, de 04.03.2008⁵¹, PLP nº100, de 26.03.2008⁵²; PLS nº 277, de 26.03.2008 100, ⁵³ de autoria dos deputados Luciana Genro, Chico Alencar e Ivan Valente, visando regulamentar o IGF. Neste projeto, limite para a isenção do imposto foi estipulado em R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), tendo como contribuintes as pessoas físicas domiciliadas no Brasil, o espólio e quando domiciliadas no exterior, pessoa física ou jurídica. Estabeleceu alíquotas de 1% a 5%, sendo estas variáveis e progressivas, obedecendo o aumento da capacidade contributiva do contribuinte. Em seu artigo 8º demonstrou a necessidade solidária do IGF, na existência de indícios de dissimulação do verdadeiro proprietário dos bens ou direitos que estejam constituídos o seu patrimônio ou quanto a sua apresentação sob valor inferior ao seu valor real. Por fim, também foi apresentado o PLS nº 128, de 09.04.2008⁵⁴.

É importante mencionar que o PLS nº 277, de 26.03.2008 em junho de 2010, foi aprovado pela Comissão de Justiça e da Cidadania, condicionando-o a realização de alterações em alguns artigos específicos, destacando os seguintes pontos: readequação para menor das alíquotas do referido imposto; a prévia autorização para que o valor pago a título de IGF seja deduzido do IR; dedução do IGF de outros impostos sobre patrimônio que incidirem sobre bens imóveis (IPTU e ITR) e sobre veículos automotores, embarcações e aeronaves (IPVA); e a mudança

⁵⁰Nas palavras de José Luís Oreiro, “a crise financeira de 2008 foi a maior da história do capitalismo desde a grande depressão de 1929. Começou nos Estados Unidos após o colapso da bolha especulativa no mercado imobiliário, alimentada pela enorme expansão de crédito bancário e potencializada pelo uso de novos instrumentos financeiros, a crise financeira se espalhou pelo mundo todo em poucos meses. O evento detonador da crise foi a falência do banco de investimento Lehman Brothers no dia 15 de setembro de 2008, após a recusa do Federal Reserve (Fed, banco central americano) em socorrer a instituição. Essa atitude do Fed teve um impacto tremendo sobre o estado de confiança dos mercados financeiros, rompendo a convenção dominante de que a autoridade monetária norte-americana iria socorrer todas as instituições financeiras afetadas pelo estouro da bolha especulativa no mercado imobiliário.”.

⁵¹ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar PLP nº 50/2008. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/84091>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁵² BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar PLP nº 100/2008. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/84366?o=d>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁵³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 277/2008. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁵⁴ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar PLS nº 128/2008. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/84527>>. Acesso em: 04 março de 2018.

do seu aspecto temporal, o momento da ocorrência do fato gerador, como determinante para contabilizá-lo com o do IR, tendo sua incidência ao final do ano-calendário.

O Projeto de Lei Complementar de nº 26 de 11.03.2011⁵⁵, de iniciativa do Deputado Amauri Teixeira, considera fortuna como valor superior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais). Ele esclarece que o país dará um salto para o desenvolvimento, porque além de diminuir a regressão do sistema tributário, irá favorecer Estados e Municípios através da descentralização e diminuindo a informalidade, uma vez que a folha de pagamento das empresas será desonerada, o que ocasionará o aumento da geração de empregos.

O PLP 48 de 05.05.2011, do Deputado Aluizio, foi apresentado com a seguinte ementa: instituir a Contribuição Social das Grandes Fortunas (CSGF), como forma de criar um mecanismo que financie à saúde pública, através de uma contribuição incidente sobre as grandes fortunas. Tal proposta ainda encontra-se em tramitação na Câmara de Deputados.

Adicionalmente, temos o PLP 62 de 01.06.2011, que classifica fortuna como valor superior à R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), estando presentes apenas como contribuinte o espólio e as pessoas físicas residentes no país, com alíquotas progressivas de 0,5% a 2,0% excluindo as pessoas jurídicas. No seu artigo 9º, esclarece que o produto da arrecadação do IGF deve ser aplicado de forma integral na manutenção e desenvolvimento do ensino. Ou seja, para o deputado Cláudio Puty, o imposto de ver utilizado em sua integralidade no financiamento da educação, como forma de contribuir para o crescimento econômico do país e diminuir significativamente as desigualdades sociais. Vale ressaltar que este projeto encontra-se apensado ao Projeto de Lei 277/2008.

Em 2012, foi apresentado ainda o PLP 130/201, de 07/02/2012, de autoria do Deputado Paulo Teixeira.

De todos os Projetos de Lei Complementar, apenas o PLS 277/2008 encontram-se mais avançado no processo legislativo. De acordo com dados levantados pelo IPEA, a este foram apensados os seguintes projetos: PLP nº 26/2011, PLP nº 62/2011 e PLP nº 130/2012. Embora

⁵⁵ O Projeto de Lei Complementar do deputado Amauri Teixeira, Ementa: institui Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF, regulamentando o inciso VII do art. 153 da CF.

tenha estabelecido um limite elevado de isenção, não determinou a incidência do imposto sobre grandes fortunas (IGF) às pessoas jurídicas no exterior que possuam bens no Brasil.

A publicação do *best seller* “O Capital no Século XXI”, do economista francês Thomas Piketty, colocou a discussão da implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas novamente em destaque no âmbito político, estimulando a propositura de novos projetos de lei sobre o tema. São eles: PLP 2/2015, de 02.02.2015⁵⁶; PLP 6/2015, de 04.02.2015⁵⁷; PLP 10/2015, de 05.02.2015⁵⁸ e o PLP 11/2015, de 10.02.2015⁵⁹.

Os mais recentes projetos de lei abordando o presente tema são os PLP 294/2016, de 21.06.2016⁶⁰ de autoria do Deputado Moses Rodrigues⁶¹ o projeto encontra-se apensado ao PLP 277/2008, e o PLS 139/2017, de 09.05.2017⁶², de autoria da Senadora Vanessa Grazziotin.⁶³

⁵⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 2/2015. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=944278>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁵⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 6/2015. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=945753>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁵⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 10/2015. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=946045>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁵⁹BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 11/2015. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=946422>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁶⁰BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 294/2016. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2088958>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁶¹institui como fato gerador do IGF, durante o ano calendário , a titularidade de bens e direitos de qualquer natureza, no Brasil ou no exterior: os contribuintes serão as pessoas físicas domiciliadas no Brasil e físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, em relação ao patrimônio no Brasil, sendo equiparado ao contribuinte o espólio da pessoa física; a base de cálculo será sob o montante total dos bens e direitos que compõem o patrimônio do contribuinte, sendo excluídos, nos termos em que especifica, rendimentos assalariados, ônus real sobre bens e direitos componentes de patrimônio tributado; e as dívidas do contribuinte; imóvel residencial que seja bem de família; as alíquotas sobre a base de cálculo serão de 0,3% entre R\$ 5 milhões e R\$ 15 milhões 0,7% acima de R\$ 15 milhões. O imposto será lançado por declaração do contribuinte, presumindo-se os bens não declarados adquiridos com rendimentos sonegados ao imposto de renda. Aplicam-se ao IGF, no que couber, as disposições da legislação do Imposto sobre a Renda referentes a fiscalização, lançamento, cobrança, penalidades, administração e processo administrativo.

⁶² BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar PLP nº 139/2017. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível: em:< <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/129136>>. Acesso em: 04 março de 2018.

⁶³ Ementa: Regulamenta o disposto no artigo 153, VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas e dá outras providências. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), definindo o

Da análise dos projetos de lei aqui discriminados, verifica-se que eles convergem nos seguintes pontos:

- (i) Todos os projetos de lei preveem alíquotas progressivas, com exceção do PLS 128/08, que estipulou uma alíquota única de 1% (um por cento). Desse modo, torna-se evidente a inequívoca finalidade do legislador de fomentar a justiça tributária, em consonância com os princípios constitucionais da igualdade e capacidade contributiva.
- (ii) No que tange a atualização do valor do patrimônio sobre o qual incide o referido imposto, uma parcela dos projetos estipula que ela esteja subordinada à valorização de mercado, ao passo a outra parcela propõe que a atualização tenha como referência a oscilação do poder aquisitivo da moeda;
- (iii) Parte dos projetos de lei prevê o abatimento dos valores pagos à título de Imposto de Renda, ao passo que outros alegam que os valores pagos à título de impostos municipais e estaduais poderiam ser descontados;
- (iv) Verificou-se a conceituação do controverso termo “grande fortuna” como a soma de bens e direitos, após a subtração de eventuais débitos, que ultrapassem um montante estipulado. Tal montante, adotado como referência, foi estipulado em NCz \$ 2.000.000,00 (dois milhões de cruzados novos). Nos projetos de lei mais atuais, o valor da montante referência varia de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais);
- (v) Em todos os projetos de lei, a declaração e o pagamento foram estipulados como anuais.

Decorridos 30 anos da promulgação da CF/88, o mandamento constitucional de instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas por meio de Lei complementar ainda não foi obedecido. Tal morosidade do Poder Legislativo se dá por razões, principalmente, de cunho político.

patrimônio líquido como fato gerador, fixando as alíquotas progressivas e as hipóteses de abatimento do valor do imposto.

A competência para a instituição do IGF é da União Federal, sendo necessária uma análise criteriosa junto ao processo legislativo visando definir o o que viria a ser, para o âmbito jurídico e tributário, uma “grande fortuna”, conceito que até o presente momento continua em aberto. De acordo com Machado, não existem razões técnicas que inviabilizem a instituição de tal imposto, motivo pelo qual pode-se concluir que o pretexto da inércia legislativa é unicamente a grande polêmica que reveste o tema, influenciando, conseqüentemente, o âmbito político.

2.2 A omissão do poder legislativo sobre o IGF é inconstitucional?

É evidente que o Poder Legislativo tem se esquivado da sua obrigação constitucional de instituir o referido imposto, que é revertido de grande responsabilidade social, em razão do seu potencial de atuar como mecanismo de instauração de um sistema tributário mais justo.

Não há previsão expressa, no direito constitucional brasileiro anterior à Carta Magna vigente, acerca de um instrumento para controle da inconstitucionalidade por omissão pela jurisdição constitucional. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, passou a existir previsão específica a respeito do controle da omissão inconstitucional.

Assim, Frente a inércia do Poder Legislativo em regulamentar o Imposto sobre Grandes Fortunas, o Poder Judiciário foi provocado a se manifestar sobre o tema, por meio de uma ação de inconstitucionalidade por omissão (ADO). Tal previsão consta no artigo, 103, §2º da Constituição Federal, o qual dispõe que:

Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:

I - O Presidente da República;

II - A Mesa do Senado Federal;

III - A Mesa da Câmara dos Deputados;

IV - A Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;

V - O Governador de Estado ou do Distrito Federal;

VI - O Procurador-Geral da República;

VII - O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;

IX - Confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

§ 1º O Procurador-Geral da República deverá ser previamente ouvido nas ações de inconstitucionalidade e em todos os processos de competência do Supremo Tribunal Federal.

§ 2º Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias. (BRASIL, 1998)

A Ação Direta de Inconstitucionalidade é uma espécie de sistema de controle constitucional⁶⁴ concentrado no Supremo Tribunal Federal, que visa a declarar a inconstitucionalidade de uma omissão dos Poderes Públicos em não tornar efetiva uma norma constitucional individualizada, ou seja, certa e determinada, segundo o professor Fernandes (2012, p.1187).

A finalidade desse controle é a realizar, na sua plenitude, a vontade do constituinte originário, assegurando que nenhuma norma constitucional deixará de alcançar sua eficácia plena.

Mesmo com a inercia do legislador, nenhum dos preceitos que demandarem regulamentação deixarão de ser invocáveis e exequíveis. Vale salientar tal omissão não impede o auferimento de direitos por aqueles a quem a norma constitucional se destina. Quer-se – com tal forma de controle – passar da abstração para a concreção; da inação para a ação; do descritivo para o realizado. (TEMER, 2014, p. 52).

Diante da necessidade da aplicabilidade do imposto sobre grandes fortunas (IGF), tramita no STF, uma ADO, proposta pelo governador do Maranhão, Flávio Dino, sob o nº 31 e relatoria do Min. Teori Zavaski. O processo foi distribuído em 16/03/2015 e em 17/08/2015 foi proferido o seguinte despacho:

O Governador do Estado do Maranhão promove esta ação direta de inconstitucionalidade por omissão, munida de pedido de cautelar, sob alegação de inércia do Congresso Nacional de editar a lei complementar para a instituição e a cobrança do imposto sobre grandes fortunas, previsto no inciso VII do artigo 153 da Constituição Federal. O proponente defende a legitimidade ativa para a presente ação direta sob o fundamento de que “ (...) a ausência de tributação das grandes fortunas pela União Federal reduz a perspectiva de recebimento, pelo Estado membro, de recursos federais nas mais diversas áreas. Há verdadeira redução de receitas pelo Estado-membro.” Argumenta, em síntese, que o artigo 153, inciso VII, do Texto Constitucional, conteria “ordem imperativa” ao Poder Legislativo da União para aprovação de projeto de lei complementar regulando a tributação de grandes fortunas. Aduz que essa norma reclama do legislador “(...) apenas o detalhamento do imposto a propiciar a sua cobrança.” Com base nesses fundamentos e reputando presente o perigo pela demora na prestação jurisdicional, decorrente da persistência da mora legislativa, pede a concessão de medida liminar

⁶⁴destina-se a analisar a lesão dos direitos e garantias previstos na Constituição de um país, objetivando assegurar a observância das normas constitucionais e, consequentemente, a sua estabilidade e preservação.

a ser deferida mediante decisão aditiva que torne viável a cobrança do tributo previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal pela definição de “(...) quais regras vigerão no caso do Congresso Nacional permanecer inerte, mesmo vencido o prazo.” Postula, por fim, a procedência da presente ação, com estipulação de prazo razoável para o Congresso Nacional deliberar sobre o imposto sobre grandes fortunas. O Senado Federal encaminha informações nas quais pleiteia, ao apontar a ilegitimidade ativa do proponente e a impossibilidade jurídica do pedido, o indeferimento da medida cautelar. No mérito, manifesta-se pela improcedência desta ação direta, “(...) preservando-se a cláusula pétrea constitucional da separação dos Poderes, a legitimidade e independência político jurídica e a função democrática legislativa do Congresso Nacional.” Considerando as regras dos artigos 10, § 1º; 12-E, caput; 12-F,

§ 2º, todos da Lei 9.868/99, dê-se vista ao Advogado-Geral da União e, sucessivamente, ao Procurador-Geral da República. Publique-se. Intime-se. Brasília, 17 de agosto de 2015. (STF-ADO nº 31, Relator: Min. Teori Zavaski, Data do despacho: 17/08/2015, DJe 18/08/2015)

Existem dois posicionamentos distintos, os que comungam do mesmo pensamento do governador maranhense Flavio Dino, ou seja, os que defendem:

Ante o fragilizado pacto federativo vigente no Brasil, estando a União no topo da pirâmide, a concentrar a maior parcela das receitas fiscais, ocupando os estados-membros papel coadjuvante na arrecadação tributária e na repartição de receitas, é inegável a dependência financeira destes últimos em relação à primeira. A dependência estadual dos cofres federais se exaspera no caso do Estado do Maranhão, porque se trata do estado-membro com o segundo menor Produto Interno Bruto (PIB) *per capita* e que ostenta ainda baixíssimos indicadores sociais, como o segundo pior Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). (STF-ADO nº 31, Relator: Min. Teori Zavaski, Data do despacho: 17/08/2015, DJe 18/08/2015)

Em lado oposto encontra-se o Congresso Nacional, instado a se manifestar, alegou que a “ilegitimidade ativa do proponente e consequentemente a impossibilidade jurídica do pedido e por fim o indeferimento da medida cautelar.” No mérito, tratou de manifestou-se pela improcedência da presente ADO, através dos argumentos que seguem: cláusula pétrea constitucional da separação dos Poderes, a legitimidade e independência político jurídica e a função democrática legislativa do Congresso Nacional”.⁶⁵

Segundo Canário, a Advocacia-Geral da União (AGU) teria afirmado que “embora a Constituição diga que compete à União instituir o tributo, o artigo 153, que trata da regra, traz uma faculdade e não uma imposição”. Ainda segundo ele:

(...) em parecer enviado ao Supremo na quarta-feira (26/8/2015), a AGU não chega a discutir o mérito da taxação de grandes fortunas. Apenas diz que o pedido é inviável, pois quer que o Supremo dê 180 dias para o Congresso editar uma lei sobre

⁶⁵ STF. Disponível em: <STF-ADO nº 31, Relator: Min. Teori Zavaski, Data do despacho: 17/08/2015, DJe 18/08/2015>. Acesso em 20.04.2018.

o assunto. De acordo com a AGU, a jurisprudência do Supremo não permite, em ação de inconstitucionalidade por omissão, como é o caso, que o Judiciário imponha prazo obrigatório a outros poderes. Isso, segundo a AGU, ‘afrontaria a independência dos poderes’.

O parecer, assinado pelo advogado-geral da União, Luís Inácio Adams, também afirma que a estipulação de um prazo para o Congresso poderia causar problemas, diante da complexidade da matéria. ‘A aplicação imediata de regras jurídicas que viabilizem a cobrança do tributo pode gerar situação de grave insegurança jurídica, bem como o princípio da legalidade, uma vez que autorizaria o Poder Público a exigir tributo independente de lei.’

A AGU também nega haver qualquer omissão legislativa. A própria inicial faz uma lista de projetos em trâmite na Câmara dos Deputados desde 1989 até 2015. Portanto, conclui, a AGU, desde o ano seguinte à promulgação da Constituição os parlamentares discutem a questão.

No entendimento da AGU, é uma ‘circunstância que, aliada à complexidade da matéria, mostra-se hábil a afastar a omissão inconstitucional apontada⁶⁶.

Atualmente o processo aguarda manifestação da Procuradoria Geral da República.

Para Barroso, o Mandado de Injunção surge como uma garantia constitucional concreta, que protege, os direitos subjetivos pela via incidental.

É importante observar que o mandado de injunção tem garantia individual, uma vez que foi concebido como no art. 5º, inciso LXXI; art. 102, inciso I, alínea ‘q’ e inciso II, alínea ‘a’; Art. 105, inciso I, alínea ‘h’ e Art. 121, §4º, inciso V, todos da Constituição Federal, conforme transcrição abaixo: instrumento de controle de caráter concreto ou incidental de constitucionalidade da omissão, voltado à tutela de direitos subjetivos. Enquanto que a ação direta de inconstitucionalidade por omissão, foi idealizada como um instrumento empenhado na defesa objetiva da Constituição, de controle abstrato ou principal de constitucionalidade da omissão. (JÚNIOR apud LENZA, 2014, p. 1156).

Sobre outra vertente, debateu-se também a possibilidade do ajuizamento de Mandado de Injunção previsto no título II, referente aos Direitos e Garantias fundamentais. visto como remédio constitucional, delineado da seguinte forma:

Art. 5º. da Constituição Federal

⁶⁶ CONJUR. Governo pede que Supremo rejeite ação sobre imposto de grandes fortunas. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-29/governo-stf-rejeite-acao-imposto-grandes-fortunas>>. Acesso em 17.04.2018.

LXXI – conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania; (BRASIL, 1998).

Art. 102 – Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guardada Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

q) - o mandado de injunção, quando a elaboração da norma regulamentadora for atribuição do Presidente da República, do Congresso Nacional, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, das Mesas de uma dessas Casas Legislativas, do Tribunal de Contas da União, de um dos Tribunais Superiores, ou do próprio Supremo Tribunal Federal;

II – julgar, em recurso ordinário:

a) o habeas corpus, o mandado de segurança, o habeas data e o mandado de injunção decididos em única instância pelos Tribunais Superiores, se denegatória a decisão; (BRASIL, 1998)

Art. 105 – Compete ao Superior Tribunal de Justiça: I – processar e julgar, originariamente:

h) – o mandado de injunção, quando a elaboração da norma regulamentadora for atribuição de órgão, entidade ou autoridade federal, da administração direta ou indireta, excetuados os casos de competência do Supremo Tribunal Federal e dos órgãos da Justiça Militar, da Justiça Eleitoral, da Justiça do Trabalho e da Justiça Federal; (BRASIL, 1998)

Art. 121 da Constituição Federal

Par. 4º. – Das decisões dos Tribunais Regionais Eleitorais, somente caberá recurso quando:

V – denegarem habeas corpus, mandado de segurança, habeas data, ou mandado de injunção. (BRASIL, 1998)

O Constitucionalista José Afonso da Silva nos ensina que o mandado de injunção é o instrumento de concretização do princípio delineado no artigo 5º, § 1º, da Constituição Federal acerca de sua distinção em relação à ADO que:

Mandado de injunção não se confunde com inconstitucionalidade por omissão. Esta visa a obter uma decisão que estimule a produção das normas (leis, etc.) necessárias a integrar a eficácia do mandamento constitucional que as requeira. O mandado de injunção visa a obter o direito em favor do impetrante, quando inexistam normas regulamentadoras do artigo constitucional que outorgue direitos, liberdades ou prerrogativas. O mandado de injunção não é instrumento destinado a obter a produção de normas regulamentadoras. Para isso, existe a ação de inconstitucionalidade por omissão (GOMES, 1989, p. 40)

Bernardo Gonçalves Fernandes (2012, p. 514/534) conceitua o mandado de injunção como sendo:

Ação Constitucional de natureza civil e procedimento especial, que visa a viabilizar o exercício de direitos, liberdades constitucionais ou prerrogativas inerentes à nossa

nacionalidade, soberania ou cidadania, que estão inviabilizadas por falta de norma regulamentadora de normas constitucionais (FERNANDES, 2012, pp. 515-534).

Os advogados Djair Nunes de Santana e Wellington Catta Preta Costa, ingressaram com um Mandado de Injunção, em 2014, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, cadastrado sob o número 6389, com o objetivo de requerer a devida regulamentação do tributo sobre as grandes fortunas. Como fundamentação da peça processual abordaram diversos direitos e garantias previstas constitucionalmente, mas que até o presente momento não foram cumpridos.

Em 09 de abril de 2018, a ação direta de inconstitucionalidade por omissão – ADO nº 31, impetrada pelo Governador do Estado do Maranhão, foi extinta pela Suprema Corte, sem a resolução do mérito sob alegação de não possuir legitimidade ativa para referido ato, uma vez ser de competência da União, instituir imposto, tendo como ministro relator Alexandre de Moraes⁶⁷.

⁶⁷ EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. SUPOSTA OMISSÃO LEGISLATIVA NA IMPLEMENTAÇÃO DE IMPOSTO DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO. GOVERNADOR DO ESTADO DO MARANHÃO. ILEGITIMIDADE ATIVA. AUSÊNCIA DE PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRECEDENTES. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL. 1. Alegação de omissão legislativa na implementação de imposto de competência da União – Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Ausência de previsão constitucional de repartição de receitas desse tributo com os demais entes federados. 2. A jurisprudência desta CORTE é pacífica no sentido de que a legitimidade para a propositura das ações de controle concentrado de constitucionalidade, em face de ato normativo oriundo de ente federativo diverso, por governadores de Estado, exige a demonstração de pertinência temática, ou seja, a repercussão do ato, considerados os interesses do Estado. Precedentes. Ausência de pertinência temática. 3. Ilegitimidade ativa do Governador do Estado do Maranhão para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão com o objetivo de instituir imposto de competência da União. 4. Agravo Regimental a que se nega provimento. ADO 31 AGR / DF Em 9 de abril de 2018, vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Plenário, sob a Presidência da Senhora Ministra CÁRMEN LÚCIA, em conformidade com a ata de julgamento e as notas taquigráficas, por unanimidade e nos termos do voto do Relator o Ministro Alexandre de Moraes, acordam em negar provimento ao agravo regimental. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 14645452. Supremo Tribunal Federal.

2.3 O que poderia ser considerado uma “grande fortuna”?

Um dos principais entraves que os defensores da instituição do IGF enfrentam é a dificuldade em definir o que viria a ser uma “Grande Fortuna”, termo abstrato e subjetivo, uma vez que ainda não existe uma hegemonia entre doutrinadores, operadores do direito e políticos de um conceito considerado justo. O tema é polêmico e objeto de grandes discussões, nas quais ambos os lados dispõem de argumentos para defender o seu ponto de vista.

Para melhor conceituar uma “Grande Fortuna”, é imprescindível a realização de diversos estudos, especialmente sob a ótica econômica, confrontando o patrimônio das classes mais ricas com a das menos favorecidas, de modo a indicar a porcentagem da riqueza acumulada em cada classe social. Assim, seria possível chegar a um número que pudesse a ser utilizado como parâmetro para a formulação do conceito de “Grande Fortuna”, levando em consideração a conjuntura social e econômica vigente.

Nesse contexto, merece destaque a posição de Ives Gandra Martins ao alegar que a intenção do constituinte originário era que somente fossem tributadas as “Grandes” Fortunas”, fugindo do fulcro do imposto a classe média alta e os denominados ricos, pois não basta possuir uma Fortuna, ela precisa necessariamente ser classificada como “Grande”. Veja-se:

“O tributo apenas permitirá a incidência sobre "grandes fortunas", nem mesmo podendo incidir sobre "fortunas" que não sejam grandes. Definitivamente, a classe média e a classe alta não detentora de grande fortuna estarão a salvo deste tributo, se a Constituição for respeitada pelos legisladores. Fortuna é mais do que riqueza. E grande fortuna é mais do que fortuna. A pessoa rica, portanto, não se deverá submeter a qualquer imposição, incidível apenas sobre os grandes bilionários deste país. O universo de sua aplicação terá que ser necessariamente restrito. (Comentários à Constituição do Brasil, Editora Saraiva, RJ, 1ª edição, 1990, 6º vol. tomo I, pág. 269)”.

Desse modo, em contrapartida do que ocorreu nos diversos países que instituíram impostos análogos ao IGF, conforme discriminado na parte que compete à análise do direito comparado sobre o tema, pretende-se no Brasil instituí-lo sobre “grandes fortunas”, ou seja, algo superior à meras “riquezas” e “fortunas”, abrangendo unicamente os contribuintes mais abastados.

Diante do exposto, reforça-se a necessidade de elaboração de um estudo sobre o tema, já que as lacunas conceituais apresentadas precisam ser preenchidas para melhor compreensão e análise dos efeitos de sua instituição.

3. PRINCÍPIOS

Os princípios do Direito Tributário são normas constitucionais com poder de limitar, regular a prática de competência tributária, permitindo que os valores tenham melhor efetividade no ordenamento jurídico.

No que se refere aos princípios jurídicos da tributação, a palavra princípio é utilizada para designar também as normas adotadas de maior generalidade, uma vez que não podem ser relativizados, embora tenham estrutura própria das regras.

Os princípios tributários existem com o objetivo primordial de proteger o cidadão contra os abusos do poder. Em face do elemento teleológico, o interprete, busca nesses princípios a máxima proteção do contribuinte.

O Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocada pelo Estado contra o cidadão.

Como acontece com as normas em geral, o efeito retroativo somente se opera a favor do contribuinte. Admiti-lo contra o contribuinte é o mesmo que admitir a edição de leis tributárias retroativas.

Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos os mais importantes. Analisar-se-á, adiante os princípios jurídicos da tributação: Isonomia/igualdade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da proibição da bitributação ou pluritributação.

3.1 Princípio da Isonomia/igualdade

A aplicação do Princípio da Isonomia estabelece a igualdade de todos perante a lei, sem distinção de qualquer natureza discriminatória. A Constituição Federal do Brasil (CF), além de

tratar o princípio de forma genérica em seu Artigo 5º⁶⁸, tem a previsão de sua aplicabilidade específica para o ramo do Direito Tributário, conforme disposto no Artigo 150⁶⁹ da Carta Magna, objetivando a aplicação de tratamento igualitário a todos os contribuintes. Nesses termos, preceitua Ricardo Alexandre:

“Tornou-se célebre a lição dada por Rui Barbosa quando afirmou, na sua Oração aos Moços: A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeiro desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada a desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. (ALEXANDRE, 2007, p. 104).”

Na mesma vertente, Hugo de Brito Machado trata o tema em questão:

“Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza. (MACHADO, 2010, p. 43).”

Ante ao exposto, evidencia-se que tal princípio não consiste apenas em dar tratamento igualitário, mas, tratar cada contribuinte observando suas peculiaridades, na medida da desigualdade de cada um.

Considerando a relevância do referido princípio, Andre Elali lega que o tratamento tributário desigual afronta o Princípio da Igualdade e concebe situações fáticas que, por sua vez, ferem outros diversos princípios constitucionais, como a busca pelo pleno emprego, a livre concorrência e a livre iniciativa⁷⁰, que foi elevada pela Constituição como um dos fundamentos da ordem econômica brasileira, acentuando as consequências de um sistema tributário injusto.

⁶⁸ *In verbis*, “Art. 5º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição”. BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao88.htm>. Acesso em 2 de março de 2018.

⁶⁹ *In verbis*, “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao88.htm>. Acesso em 2 de março de 2018.

⁷⁰ *In verbis*, “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes

Desse modo, não seria justo que todos os indivíduos contribuíssem para o fisco recolhendo o mesmo percentual de impostos. Devem ser levados em consideração as nuances financeiras de cada um, o que se relaciona diretamente com outro princípio basilar do Direito Tributário: O Princípio da Capacidade Contributiva.

Com o intuito de atender a um Sistema Tributário justo, a capacidade contributiva de cada indivíduo deve ser pré-requisito a ser respeitado juntamente com a proporcionalidade entre a condição financeira do contribuinte e o valor dos tributos aos quais ele está submetido, sob o risco de ocasionar situações de privilégios infundados.

Através de uma interpretação sistêmica da Constituição, no que trata do princípio em referência, constata-se a consagração de uma igualdade substancial entre os indivíduos, e não tão somente uma mera igualdade perante a lei.

Em sentido formal, a Igualdade, esta também denominada de igualdade jurídica ou igualdade perante a lei, respalda-se no tratamento equânime concedido aos indivíduos pelo texto legal, subordinando-os ao ápice da lei, independentemente de cor, sexo, raça, etnia ou crença religiosa.

Outrora, a igualdade perante a lei assumia o caráter puramente negativo, no qual todos os indivíduos submetiam-se ao texto frio da lei, sob uma análise positivista geral e abstrata, na qual as desigualdades presentes no plano fático eram descartadas.

Ao desconsiderar as peculiaridades individuais e grupos sociais menos abastados, torna-se insuficiente a aplicação formal da lei, uma vez que não evidencia garantias a este grupo em relação aos demais. Tal inobservância acaba por criar situações injustas, visto que a igualdade

princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.” BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao88.htm>. Acesso em 2 de março de 2018.

formal acaba por favorecer exclusivamente um grupo restrito, a elite, deixando à margem da sociedade os grupos marginalizados.

Nesse cenário, na busca de criar um Estado Social, como forma de proteger os grupos menos favorecidos, o Princípio da Igualdade passa a assumir um caráter mais expressivo, embasado na nova conjuntura intervencionista do Estado, que tem como um dos seus objetivos a proteção dos direitos fundamentais do indivíduo, expressos em nossa constituição em seu Artigo 5º.

Surge, aqui, a denominada Igualdade material ou substancial, com o cunho de igualar os indivíduos que, essencialmente, encontram-se em condições economicamente desiguais. Nesses termos, merece destaque o antigo conceito de Igualdade trazido por Aristóteles, ao afirmar que “Devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade.”

O Ilustre filósofo acima mencionado observou que, apesar de subordinadas ao mesmo texto legal de forma genérica, as diversidades fáticas às quais as pessoas são submetidas acabam por nutrir as desigualdades sociais. Não se pode exigir um tratamento único para todos, ou assumir a igualdade do indivíduo em todos os aspectos. Diante disso, cabe ao legislador mitigar essas diferenças, adequando o direito as peculiaridades individuais.

Nessa linha, Robert Alexy, conhecido filósofo do direito alemão contemporâneo, afirma que havendo razão suficiente para o dever de um tratamento desigual, então, o tratamento desigual torna-se obrigatório. A oposição entre a norma cujo tratamento seja igual e de tratamento desigual traz como consequência a compreensão do enunciado genérico de igualdade como um princípio da igualdade, permitindo o tratamento desigual, desde que justificado. Cabe ao legislador criar as distinções necessárias com o propósito de igualar as oportunidades em prol de pessoas e grupos marginalizados.

Nessa esteira, o renomado Professor Marcelo Novelino afirma que “a igualdade então deve ser confundida com homogeneidade”⁷¹, devendo a legislação estabelecer as devidas

⁷¹ NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010, p. 392.

distinções, visto que a isonomia, em seu aspecto material, busca sanar as desigualdades presentes na sociedade. Inclusive, merecem destaque os grupos historicamente vulneráveis, aos quais devem ser aplicados um tratamento diferenciado, tanto pelo legislador, quanto pelo aplicador do direito.

A igualdade assegurada pela Constituição Federal de 1988, na visão do Professor Alexandre de Moraes, possui duas faces diversas: A primeira, relaciona-se ao Poder Legislativo ou Executivo, na edição das leis, na qual obsta a criação de normas que contradizem o Princípio em referência; A segunda, relaciona-se com ao aplicador do direito, ao exigir que este aplique a norma em consonância com o princípio, não cabendo ao mesmo fazer qualquer diferenciação discriminatória.

Portanto, o imposto progressivo não fere o princípio da igualdade, desde que realizado com absoluta adequação. Na busca da justiça fiscal, os que possuem maior capacidade contributiva devem contribuir na proporcionalidade de seus ganhos. Logo, ele estaria sendo igualmente tributado. Tal igualdade consistiria na proporcionalidade incidindo na capacidade contributiva, em virtude da subutilização da riqueza, em contrapartida do princípio da função social dos tributos na satisfação do direito coletivo.

Nesse contexto, o Imposto sobre Grandes Fortunas surge como uma possível solução para equilibrar a relação das diversas classes sociais com o Fisco, buscando que as classes mais favorecidas contribuam na proporcionalidade de seus rendimentos.

3.2 Capacidade contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva é um dos pilares do Sistema Tributário Brasileiro, estando diretamente relacionado com o princípio anteriormente abordado, insculpido no artigo 145, §1º⁷² da nossa Carta Magna. Tal princípio determina que os impostos

⁷² *In verbis*, “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa

devem ser graduados conforme a condição financeira do contribuinte, proporcionando a divisão igualitária e justa dos encargos tributários, levando em consideração a capacidade contributiva individual. Desse modo, evidencia-se que tal princípio reforça a ideia de Igualdade, tão importante em nosso Sistema Constitucional.

Nesse sentido, merece destaque a colocação do prestigiado doutrinador Roque Antônio Carrazza, quando alega que o Princípio da Capacidade Contributiva pode ser considerado uma importante ferramenta para alcançar a justiça fiscal e a igualdade no âmbito tributário brasileiro. Não obstante o texto constitucional ter atribuído expressamente a aplicação do referido princípio apenas aos Impostos, é evidente que a sua aplicação, por analogia, aos outros tributos beneficiaria a sociedade como um todo, efetivando a igualdade tão almejada em nosso ordenamento jurídico.

Corroborando com os entendimentos acima mantidos, evidencia-se o voto do Deputado João Dado, relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados Federais, na ocasião da análise do Projeto de Lei Complementar nº 277/2008, que sua ementa a Regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas. Veja-se:

“Trata-se do princípio da capacidade contributiva, um dos pilares do sistema tributário nacional. Para o professor Paulo de Barros Carvalho, “os princípios aparecem como linhas diretas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.” (“Curso de Direito Tributário”, 22ª edição, São Paulo: Ed. Saraiva, 2010, p.126). A gradação dos impostos levando em consideração a capacidade econômica do contribuinte torna a tributação mais justa. É razoável pensar que paga mais quem tem mais riqueza. Nesse sentido, entende Ricardo Alexandre que “a aplicação aos impostos sempre que possível decorre do entendimento de que todos os impostos incidem sobre alguma manifestação de riqueza do contribuinte (auferir renda, ser proprietário, importar, transmitir bens). Manifestada riqueza, aparece à solidariedade social compulsoriamente imposta: o Estado, por lei, obriga o particular a entregar-lhe parte da riqueza, parte esta que será redistribuída para toda a sociedade por meio das atividades estatais. Por conseguinte, considera-se justo que cada pessoa seja solidária na medida de suas possibilidades, visto que quem mais tem renda, quem mais possui, quem mais importa, quem, enfim, mais manifesta riqueza, tem uma possibilidade maior de contribuir com a sociedade sem comprometer sua subsistência.” (“Direito Tributário”, 3ª edição, São Paulo: Ed. Método, 2009, p.117). Esse também é o entendimento que prevalece nos tribunais superiores. “O § 1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça tributária,

onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto”. (STF, RE 423.768, Relator Ministro Marco Aurélio). Para o professor Luciano Amaro, “o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência; além disso, quer-se preservar o contribuinte buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada a sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício da sua profissão, ou a livre exploração da sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza a sua capacidade econômica”. (“Direito Tributário Brasileiro”, 16ª edição, São Paulo: Ed. Saraiva, 2010, p.145). Para a doutrina dominante, o princípio da capacidade contributiva está diretamente ligado ao princípio da isonomia uma vez que, ao adequar o imposto à capacidade dos contribuintes, o Fisco deve buscar um modelo de incidência que leva em consideração as diferenças de riquezas. Ou seja, tratar os desiguais na medida de suas desigualdades. É importante notar que a adequação do imposto à capacidade econômica do contribuinte encontra, ainda, expressão no princípio da proporcionalidade, em face do qual o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada. Para Luciano Amaro, “a mera ideia de proporcionalidade, porém, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do imposto (se a base de cálculo dobra, o imposto também dobra). A capacidade contributiva reclama mais do que isso, pois exige que se afira a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada e não apenas a justiça relativa entre uma e outra das duas situações. O princípio da capacidade contributiva, conjugado com o da igualdade, direciona os impostos para a proporcionalidade, mas não se esgota nesta”⁷³.

A ideia de equilíbrio na tributação, sendo base não só do princípio da isonomia como do direito à propriedade, um dos direitos fundamentais listados no artigo 5º, XXII, da carta Magna⁷⁴, relacionando-se com a vedação ao confisco. O Estado deve instituir impostos sempre buscando meios de garantir as suas necessidades econômicas, sem onerar em excesso os contribuintes, que não podem ter a sua subsistência afetada por exações confiscatórias do governo.

Todo imposto incide sobre alguma manifestação de riqueza do contribuinte, seja a propriedade ou transmissão de bens, aferição de renda, etc. Diante disso, o Estado obriga o particular a lhe entregar parte dessa riqueza, na proporção de seus rendimentos, sem, contudo, afetar a sua subsistência. Tal valor seria utilizado pelo Governo objetivando a ideia da

73 DADO, João. Parecer do relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados do Brasil. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idproposicao=388149>>. Acesso em 15.05.2018.

74 *In Verbis*, “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade.

BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao88.htm>. Acesso em 2 de março de 2018.

solidariedade social. Tal gradação tributária tem sua relevância não só no alcance da justiça fiscal e igualdade entre contribuintes, através de um sistema progressivo de tributação, mas também como meio de evitar eventual tributação excessiva.

No que se refere ao princípio em referência, Victor Hugo de Brito Machado pontifica que “o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando bens”.

3.3 Vedação ao confisco

Em contrapartida com os princípios apresentados anteriormente, a vedação ao confisco tende a ir contra à instituição do imposto sobre grandes fortunas, já que poderia ser usado como argumento para afirmar que tal tributo acaba por sufocar o patrimônio das classes mais ricas, a ponto de funcionar como um meio de desapropriação dos seus bens. Previsto no artigo 150, IV⁷⁵ da Constituição Federal, tal princípio estabelece que é vedado Entes Federativos utilizar os tributos como meio de confiscar os bens dos contribuintes.

Não existe, contudo, delimitação no texto constitucional para o termo “confisco”, razão pela qual cabe ao Poder Judiciário fazer a análise do caso concreto e verificar se, de fato, determinado tributo está revertido de natureza confiscatória.

A lição de Paulo de Barros Carvalho ensina que a definição do termo “confisco” acaba por variar de acordo com a interpretação de cada operador do direito. O que para uns pode ser considerado confiscatório, para outros pode ser analisado como uma autêntica forma de exigência tributária.

O doutrinador argumenta que o Princípio do Não pode ser considerado um mero rumo axiológico aos legisladores e membros do Poder Judiciário, de modo a destacar que existem

⁷⁵ *In verbis*, “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco”.

BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao88.htm>. Acesso em 2 de março de 2018.

limites para a carga tributária aplicada sobre um contribuinte. Pela sua definição escassa e superficial, acaba não indo muito além de uma diretriz de interpretação.

Adicionalmente, a doutrina entende que possui natureza confiscatória qualquer tributo que imponha ao contribuinte um encargo tributário do qual ele não consegue suportar sem que sua subsistência e a sua propriedade sejam violadas. Para isso, deve ser considerada a totalidade dos tributos suportados pelo contribuinte.

Nessa linha, Hugo de Brito Machado pontifica que “o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando bens”. Para ele “cabe ao judiciário dizer quando um tributo é confiscatório.

A regra constitucional, no mínimo, deu ao judiciário mais um instrumento de controle da veracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal”.

Contudo, diferentemente do que alegam os críticos à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, a sua mera instituição não implica na existência de um efeito confiscatório por parte do Estado, tendo em vista que, se aplicado respostando os princípios constitucionais tributários, o mesmo se caracterizaria como um mecanismo para a obtenção da justiça fiscal.

O que, de fato, implicaria em um “confisco” de fato seria a aplicação da carga tributária de forma desmedida, como, por exemplo, o aumento dos tributos incidentes sobre os contribuintes pertencentes às classes menos favorecidas e que, conseqüentemente, possuem menor capacidade contributiva.

3.4 Princípio da proibição da bitributação ou pluritributação

A parte da doutrina contrária a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil alega que ele ocasionaria um fenômeno conhecido como bitributação, que nada mais é do que quando dois entes federativos tributam o contribuinte sobre o mesmo fato gerador.

Assim, o IGF estaria incidindo sobre a mesma base de cálculos de impostos já instituídos em nosso ordenamento jurídico. Segundo Celso Ming⁷⁶, uma fortuna seria constituída por uma determinada renda, que já é taxada pelo imposto de renda. Consequentemente, o patrimônio também possuiria impostos próprios, como o IPTU, o IPVA, etc.

Entretanto, merece destaque a colocação de M. Yoshino sobre o tema, ao distinguir bitributação e bis in idem no Direito Tributário:

“A priori, os termos em questão podem ser confundidos quanto ao significado. “Bis in idem” significa imposto repetido sobre a mesma coisa ou matéria já tributada (bis = repetição; idem = sobre o mesmo). E o significado de bitributação não estaria muito distante disso. Todavia, em matéria tributária essas diferenças entre esses termos são nítidas, facilmente visíveis e intimamente ligadas à competência relativa a tributos. Roque Antonio Carrazza descreve de modo simples que “...em matéria tributária, dá-se o bis in idem quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política. Já, bitributação é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas”. Com mesma competência, Ricardo Cunha Chimenti diferencia os termos afirmando que “quando entes políticos distintos (p. ex., a União e um Estado-Membro) exigem de um mesmo contribuinte tributos idênticos, verifica-se a bitributação... No bis (repetido) in idem (a mesma coisa), o mesmo ente político tributa mais de uma vez o mesmo contribuinte em razão da mesma causa. Há mais de uma lei do mesmo ente político com previsão de incidência sobre um mesmo fato”. Trata-se agora de fácil visualização a diferença entre bis in idem e bitributação. O primeiro, quando verificados dois impostos sobre o mesmo ato ou coisa, decretados pela mesma autoridade. Já o segundo, quando há concorrência de dois agentes diferentes. Os conceitos são básicos e muito relevantes quanto à competência em direito tributário, ainda mais no referente aos conflitos”.

Conclui-se, então que a Bitributação não seria umas das consequências da instituição do IGF, uma vez que ele somente seria tributado por um dos entes federativos, qual seja, a União Federal.

A ocorrência do bis in idem se dá quando a pessoa jurídica de direito público tributa por mais de uma vez o mesmo sujeito passivo sobre o mesmo fato gerador.

O texto constitucional brasileiro, não traz uma vedação genérica expressa ao bis in idem. Mesmo com a inexistência de vedação genérica ao bis in idem, A competência residual,

⁷⁶ CELSO, Ming. **Fortuna Garfada**. Disponível em: <http://blogs.estadao.com.br/celso-ming/tag/psdb/>. Acesso em 12 de abril 2018.

atribuída à União, expressa no art. 154, I exige que novos impostos criados tenham fatos geradores e bases de cálculos diferentes dos discriminados na Carta Magna.

A regra citada acima faz restrição a possibilidade de *bis in idem*, ao impedir que a União possa usar a competência para abaloar um imposto que já se encontra na sua competência. A criação de novas contribuições para a seguridade social (art. 195, § 4.º, que remete ao mesmo art. 154, I, ambos da CF/1988), de forma clara nos evidencia a existência de regra semelhante.

Já a bitributação ocorre quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos provenientes do mesmo fato gerador.

Ao estipular uma rígida repartição de competência tributária, a Carta Magna, proíbe a bitributação, como regra, e os casos concretos verificados configuram conflitos aparentes de competência, devendo ser resolvidos à luz dos respectivos dispositivos constitucionais.

Contudo, há situações específicas, no ordenamento jurídico, em que a bitributação é legítima. A primeira possibilita a União instituí-la, conforme previsão legal no art. 154, II da CF/1988, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária.

Vale ressaltar que, nesta situação, a União poderia tanto instituir um novo IR, imposto já compreendido em sua competência ordinária, quanto um novo ICMS imposto compreendido na competência estadual. Na primeira situação, haveria *bis in idem*, ou seja, o mesmo ente – União – cobrando mais de uma exação – IR ordinário e IR extraordinário de guerra – tendo como base no mesmo fato gerador); já na segunda, há a presença da bitributação ou seja, dois entes – União e Estado – cobrando dois tributos – ICMS ordinário e ICMS extraordinário de guerra – sobre a incidência de um mesmo fato gerador.

A hipótese nos mostra um momento em que a União, extraordinária e por tempo determinado, passa a deter competência para tributar manifestações de riquezas mesmo que já tributadas por outros, não fazendo uma invasão de competência alheia a União Federal.

4. PROBLEMÁTICA - EMPECILHOS À INSTITUIÇÃO DO IGF

Neste tópico será exposta a grande problemática em torno do IGF, que circula, preliminarmente, a complexidade de conceituação do termo “grandes fortunas”, além de explicitar os demais empecilhos e dificuldades para a sua instituição no ordenamento jurídico brasileiro vigente.

Ato contínuo, será analisada a eventual função social que tal imposto poderia vir a exercer caso fosse regulamentado por Lei Complementar, nos moldes do mandamento constitucional, sem deixar de levar em consideração o efeito sobre os contribuintes em um país como o Brasil, que possui uma das maiores cargas tributárias do mundo.

Como mencionado anteriormente, a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no ordenamento jurídico brasileiro enfrenta grande resistência por parte dos políticos e da doutrina, e elencam um rol de motivos pelo qual tal instituição não seria um instrumento eficaz para a obtenção de um sistema tributário mais justo, nem seria um instrumento eficaz para diminuir a acentuada desigualdade social brasileira. Merece destaque a colocação de Henry Tilbery⁷⁷:

“Seriam vantagens: a) o respeito à equidade horizontal na busca de se alcançar a capacidade contributiva na sua totalidade; b) a eficiência na aplicação de recursos na busca de se fomentar o desenvolvimento das atividades produtivas; c) a redistribuição de riquezas na busca de se reduzir desigualdades e d) o controle administrativo na busca de se impedir a evasão de impostos. Já as restrições seriam: a) as dificuldades administrativas na busca da completa revelação de todo o patrimônio e de sua correta avaliação econômica; b) a redução da poupança interna e uma eventual ameaça de fuga de capitais para o exterior e c) o resultado insignificante na arrecadação.”

O discurso proferido na Câmara dos Deputados, o Deputado Francisco Dorneles expôs, em assembleia sobre a instituição do IGF, sua visão inteiramente contrária à instituição do mesmo. Veja-se:

Do ponto de vista fiscal a sua arrecadação não compensaria o elevado custo administrativo e a complexidade dos seus controles. A administração do imposto sobre grandes fortunas mediante controle severo de todos os ativos das pessoas físicas é difícil e improficua. Pode, inclusive, o custo de sua administração ser mais elevado que o produto da arrecadação.

Do ponto de vista funcional ou econômico, o imposto sobre grandes fortunas não alcança seus objetivos. Ele não é indutor de poupança nem produtor de riqueza, não é

⁷⁷ TILBERY, Henry. In MOTA, op. cit., p. 125-126

disseminador de rendas nem redutor de pobreza. Caso seja elevado, os contribuintes abandonarão os ativos que constituem a sua base de cálculo direcionando-os para ativos poucos perceptíveis ou ocultos. Caso reduzido, sua criação será totalmente inócua.

Do ponto de vista da justiça fiscal, No Brasil já existe o imposto de renda e cinco impostos sobre o patrimônio que podem ser utilizados com essa finalidade. O imposto sobre grandes fortunas, pelas suas características próprias e seus elementos constitutivos, poderá quando muito penalizar alguns ricos, mas não produzirá resultado algum para melhorar a vida dos pobres. Sob o aspecto da isonomia pode ainda ser dito que o imposto sobre grandes fortunas atingirá exclusivamente os contribuintes cujo patrimônio seja ostensivo e integrado no sistema produtivo e que nada fizeram para subtraí-lo do conhecimento da sociedade ou do fisco. (DEPUTADO FRANCISCO DORNELES (PFL/RJ), EM ABRIL DE 1991, EM DISCURSO PROFERIDO NA CÂMARA DOS DEPUTADOS, CRITICANDO O IMPOSTO).

Já Everardo Maciel, ex-secretário da Receita Federal do Brasil, destacou a incompatibilidade do Imposto sobre Grandes Fortunas com o objetivo pretendido pelo menos. Em artigo de sua autoria⁷⁸, ele alega que o IGF desestimularia a poupança e constituiria um caso de pluritributação, uma vez que o patrimônio já é tributado por imposto próprio.

Segundo ele, “A recente e perigosa explosão nos preços dos imóveis urbanos converteria parte significativa da classe média das grandes cidades brasileiras em contribuintes do imposto, mesmo que não tenha havido correspondente aumento de sua renda líquida”. Por fim, ele chama a atenção para o caso dos indivíduos que optaram por constituir fundos financeiros com a finalidade de custear a sua aposentadoria.

Tais desvantagens devem ser analisadas sem deixar com que interesses políticos de uma classe social se sobreponha aos interesses da coletividade, impedindo que meros contratempos sejam utilizados como pretexto para postergar a instituição do referido imposto.

4.1 Fuga de investidores e capital

Uma das grandes preocupações decorrentes da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil resulta da potencial fuga de investimentos e capital que poderia vir a ocasionar, estimulando a elisão fiscal⁷⁹ e desestimulando o investimento no país. Nesse sentido,

⁷⁸ MACIEL, Everardo. Os direitos humanos e o imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: < <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,imposto-sobre-grandes-fortunas-imp-,576354>>. Acesso em 01 de junho de 2018.

⁷⁹ Para Ricardo Alexandre (2010, p 287-290) “A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência, incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior

Ives Gandra⁸⁰ afirma que a aprovação do referido imposto acabaria por forçar a migração de inúmeras empresas para outros países latinos americanos, como o México e a Colômbia, que possuem carga tributária inferior à brasileira.

Este é um dos pontos que mais preocupa os estudiosos do IGF. Contudo, tal argumento deve ser analisado com muito cuidado, pois a fuga de capital produtivo não é tão simples quanto aparenta. Nesse contexto, merece destaque a explicação de Silva⁸¹, uma vez que tal fuga seria ocasionada por uma soma de diversos fatores e não com a mera instituição de um imposto. Ele afirma, ainda, que “a razão entre a renda e a alíquota do IGF nos países pesquisados é inelástica. Daí se nota que a arrecadação do IGF é maior do que o prejuízo que causa à economia, de modo que, dessa perspectiva exclusiva, é economicamente justificável”.⁸²

Em conjunto com Araújo, Silva realizou excelente estudo, por meio do qual exaltaram que tal preocupação poderia ser diluída com a adoção de mecanismos para coibir a fuga de capitais, como, por exemplo, a adoção de uma norma geral antielisiva. Veja-se:

(...) o combate à elisão fiscal passa necessariamente pela detecção de atos simulados e negócios aparentes, firmados pelos contribuintes com o objetivo exclusivo de afastar a incidência tributária. Embora os julgadores administrativos e judiciais tenham avançado nos últimos anos na desconstituição de planejamentos fiscais abusivos, o Brasil ainda carece de uma norma geral antielisiva. Mais do que conferir mecanismos de investigação às autoridades fiscais, a norma geral antielisiva conferiria segurança

àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio de maneira mais onerosa.

(...)

A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação.”.

⁸⁰ JORNAL DO COMÉRCIO. Disponível em <http://www.jornaldocomercio.com/site/noticia.php?codn=201662>. Acesso em 18.06.2018.

⁸¹ “Todavia, é possível desde logo observar que o exame da exata causalidade entre estes fatos não se mostra de fácil execução. Em primeiro lugar, porque a fuga de capitais de um determinado país é de difícil mensuração. Em segundo lugar, porque essa mesma fuga ocorre por uma série de razões, não apenas em virtude da instituição de um tributo em específico. Nesse passo, inclusive, podemos chegar a uma situação de evidente causalidade reversa: na hipótese de ocorrer fuga de capitais de um determinado país com a instituição de IGF, a arrecadação deste será, com o tempo, reduzida. Daí perquirir-se: foi a arrecadação do tributo que promoveu a fuga de capitais ou foi esta que reduziu a arrecadação do tributo? Na verdade, a taxa de crescimento econômico tanto pode ser definida por vários fatores como pode também definir esses mesmos fatores. Entre estes está a instituição de novos tributos. Para poder aferir uma exata causalidade, bem como apresentar medidas de comparação da arrecadação do IGF e da fuga de capitais dela decorrente, seria necessário acompanhar uma grande série histórica de dados econômicos nacionais. De tais dados, teriam que ser isolados fatores diversos da instituição do tributo, bem como os efeitos desses fatores isolados. Em economias de crescente complexidade como são as contemporâneas, tal demanda chega próxima da impossibilidade. (SILVA, 2015, p.4)”

⁸² SILVA, op. cit. P. 192

ao contribuinte no momento de planejar sua vida tributária. A previsibilidade e segurança, nesse caso, teriam o condão de reduzir os efeitos nefastos que as atuais formas de planejamento fiscal causam ao sistema tributário brasileiro – tanto ao sujeito tributante quanto ao tributado. (SILVA; ARAUJO, 2015, p.14)

Adicionalmente, um estudo realizado pelo Departamento de Estudos Técnicos do SINDFISCO Nacional⁸³ corrobora tal entendimento, nos seguintes termos:

“O Brasil remunera o capital financeiro com uma das maiores taxas de juros do mundo. Capitais estrangeiros e nacionais são atraídos para o mercado financeiro porque este oferece alta rentabilidade e liquidez e fácil conversibilidade para investimentos estrangeiros. Fuga de capitais não é um argumento que tem sentido de ser no caso brasileiro. Mesmo diante da incidência do IGF sobre estes capitais, o custo de oportunidade do capital continuaria sendo francamente favorável aos investimentos financeiros no Brasil.”⁸⁴

No mesmo sentido se manifesta Machado, que acredita que tais argumentos podem ser considerados falaciosos, uma vez que não existe dúvida de que a instituição do referido imposto sem a restrição de determinadas práticas evasivas, como por exemplo a utilização de empresas *off-shore*, um grande volume de capital iria, de fato, se deslocar para países que possuem uma carga tributária inferior. Contudo, em suas palavras, “é perfeitamente possível, com alterações legislativas relativamente simples, colocar a possibilidade de evasão em limites toleráveis⁸⁵”.

Por fim, em consonância com o tópico que abordou os meios de fiscalização, o controle do patrimônio declarado dos contribuintes pode ser feito anualmente com ajuda do sistema instituído para análise do imposto de renda. Com o cruzamento das informações inseridas no banco de dados, os auditores fiscais da Receita Federal do Brasil poderiam acompanhar o patrimônio declarado, de modo a verificar qualquer movimentação financeira suspeita que indicasse a elisão fiscal. Nesse sentido, eventuais infratores seriam identificados e estariam sujeitos a sanções da norma instituidora do IGF ou de outra norma antielisiva instaurada.

⁸³ Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil.

⁸⁴ Departamento de Estudos Técnicos do Sindfisco Nacional, 2010. Imposto Sobre Grandes Fortunas. Disponível em <[http://ibetbrasil.com.br/noticias/attachments/4076_NT19_IGF\[1\].pdf](http://ibetbrasil.com.br/noticias/attachments/4076_NT19_IGF[1].pdf)>. Acesso em 21 de abril de 2018.

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito, op. Cit, p. 346.

4.2 Da necessidade de criação de um complexo aparato administrativo e fiscalizatório

Um dos principais argumentos utilizados contra a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas é que os custos para a criação e manutenção da administração tributária necessária para fiscalizar e recolher tal tributo seria extremamente dispendioso para o Estado, não compensando o valor arrecadado no final.

Contudo, tal argumento encontra-se ultrapassado, consideram do a modernização do aparato fiscal brasileiro. Veja-se

“A Receita Federal conta com o T-Rex, um supercomputador que leva o nome do devastador Tiranossauro Rex, e o software Harpia, ave de rapina mais poderosa do país, que teria até a capacidade de aprender com o 'comportamento' dos contribuintes para detectar irregularidades.

O programa vai integrar as secretarias estaduais da Fazenda, instituições financeiras, administradoras de cartões de crédito e os cartórios.

Com fundamento na Lei Complementar nº 105/2001 e em outros atos normativos, o órgão arrecadador-fiscalizador apressou-se em publicar a Instrução Normativa RFB nº 811/2008, criando a Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (DIMOF), pela qual as instituições financeiras têm de informar a movimentação de pessoas físicas, se a mesma superar a ínfima quantia de R\$ 5.000,00 no semestre, e das pessoas jurídicas, se a movimentação superar a bagatela de R\$ 10.000,00 no semestre. (...)

Tendo em vista esse arsenal, que vem sendo continuamente reforçado para aumentar o poder dos órgãos fazendários, recomenda-se que o contribuinte promova revisão dos procedimentos e controles contábeis e fiscais praticados nos últimos cinco anos. A Receita está trabalhando mesmo.

Hoje a Receita Federal tem diversos meios - controles para acompanhar a movimentação financeira das pessoas. Além da DIMOF, temos a DIRPF, DIRPJ, DAFON. DCTF, DITR, DIPI, DIRF, RAIS, DIMOB, etc. etc. Ou seja, são varias fontes de informações.

Esse sistema HARPIA está trabalhando pra valer.

Com a entrada em vigor da nota fiscal eletrônica e do SPED, essa situação vai piorar, ou melhor, melhorar a arrecadação.

Todo cuidado é pouco. A partir de agora todos devem ter controle de todos os gastos no ano e verificar se os rendimentos ou outras fontes são suficientes para comprovar os pagamentos, além das demais preocupações, como lançar corretamente as receitas, bens, etc.”.⁸⁶

Pode-se concluir, então, que a estrutura já existente, utilizada pela RFB na fiscalização e cobrança do Imposto de Renda, poderia ser utilizada pelo Estado para cobrar o IGF. Esse

⁸⁶ Site Contábil. Cruzamento de Informações: Saiba como a Receita Federal e o Banco Central rastreiam seus dados. Disponível em < <https://www.sitecontabil.com.br/noticias/artigo.php?id=826>>. Acesso em 21 de abril de 2018.

entendimento foi corroborado por estudo realizado em 2010 pelo Departamento de Estudos Técnicos do SINDFISCO NACIONAL:

As experiências internacionais demonstram que é possível um controle anual e atualizado de todo o patrimônio declarado pelos contribuintes. Assim como o IRPF é processado, o IGF também o seria, gerando um banco de dados de informações estatísticas que permitiram aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil o controle e acompanhamento, para efeitos de fiscalização, do patrimônio declarado e da sua evolução. O trabalho fiscal, promovendo o cruzamento de dados entre declarações permitiria também a identificação de movimentações patrimoniais suspeitas, ou seja, daqueles contribuintes que, na tentativa de fraudar o fisco, tentassem transferir seu patrimônio para outrem. Atualmente, controle semelhante é possível para efeitos de fiscalização do imposto incidentes sobre os ganhos de capital com a alienação de bens e direitos. Os cartórios informam ao fisco, anualmente, os registros de imóveis. O cruzamento destas informações com o patrimônio declarado e com o valor do imposto permite identificar os casos sujeitos ao recolhimento e não submetidos à tributação, aplicando-lhes as sanções legais e tributárias cabíveis. As doações entre terceiros também constam da declaração do IRPF e estão sujeitas a controle semelhante. O mesmo procedimento pode ser adotado em relação ao IGF. Se é possível com o IRPF, também o será para o IGF.

Por fim, pode-se concluir que tal argumento encontra-se ultrapassado, não podendo ser utilizado como justificativa para a não instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil.

4.3 Da pluritributação

Um dos principais argumentos dos opositores do IGF é o de que tal imposto incidiria de forma cumulativa sobre o imposto de renda (IR), alegando que o contribuinte seria duplamente tributado. No entendimento de Martins e Locattelli, basicamente todas as relações socioeconômicas já seriam objeto de tributação no país, motivo pelo qual a efetiva inclusão do IGF em nosso ordenamento jurídico viria ocasionar o instituto da bitributação.

Para melhor ilustrar a explicação acima, eles trazem o exemplo de um contribuinte que já tem o Imposto de Renda retido na fonte pagadora. O valor restante seria utilizado por ele para o consumo de bens e serviços, em geral tributados por meio de impostos indiretos (já embutidos no valor do bem), como o IPI e o ICMS. Alternativamente, caso contribuinte optasse por investir tal valor na poupança, sobre esse montante incidiria o IOF para aplicações financeiras de curto prazo e o Imposto de Renda na fonte sobre os rendimentos. Outroassim, em caso de transferência de bens patrimoniais, incidiria o ITCMD ou o ITBI, sem demais impostos como o IPTU e o IPVA, cobrados anualmente sobre a propriedade de determinado bem.

Contudo, para Hugo de Brito Machado⁸⁷, esse entendimento não merece prosperar, uma vez que “muitas riquezas foram acumuladas sem que fosse pago o imposto de renda e muitos patrimônios não geram rendas tributáveis, ou geram rendas que não são declaradas em sua totalidade”. Para ele, seria simples chegar a uma fórmula que possibilitasse a separação dos casos concretos em que, de fato, essa injustiça poderia vir a se concretizar no plano fático.

Tal questão foi objeto da Nota Técnica nº 19 do Departamento de Estudos Técnicos do Sindfisco Nacional:

A análise das propostas legislativas sobre o imposto mostrou que este problema é facilmente evitado excetuando-se do valor a pagar do IGF o valor efetivamente pago de tributos como o ITR, ITBI, ITCMD, IPTU e IPVA, incidentes sobre bens constantes na declaração de rendimentos. O planejamento tributário é praticado em todos os sistemas tributários do mundo. O Brasil não é exceção e nem o IGF o será. Não se deve temer o planejamento, nem tampouco utilizá-lo como argumento contra a justiça tributária. Deve-se, sim, enfrentá-lo de maneira adequada, produzindo legislações modernas, claras, objetivas e ágeis, com reduzidas lacunas e menores possibilidades de elisões e sonegações. Evitar-se-ia, desta maneira, um dos maiores problemas inerentes ao planejamento tributário, qual seja, o uso abusivo de contestações administrativas e judiciais que sobrecarregam o fisco e o poder judiciário, contribuindo para a redução da sua eficiência. A arrecadação, do IGF e dos demais tributos ganharia, assim, contornos de verdadeira efetividade⁸⁸.”

No que tange a dupla tributação de contribuintes que possuem riquezas alocadas no exterior, Carvalho Junior (2011, p. 13-14) alega que tal empecilho pode ser solucionado através de tratados fiscais ou descontos realizados de forma unilateral.

No mesmo sentido se manifestou Michelet⁸⁹, ao alegar que seria essencial a adoção de um tratado para evitar a dupla tributação, que, via de regra, são instruídos mediante cláusulas, conforme art. 25 do TDT, a de troca de informação e cooperação jurídica internacional referente à matéria fiscal. Em suas palavras:

(...) o modelo de TDT da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) traz em seu artigo 25 uma cláusula de troca de informações em matéria fiscal que vem sendo adotada pelos tratados firmados pelo Brasil. A prestação de tais informações por outros Estados permite identificar a migração e ocultação de ativos por contribuintes do imposto, colocando-os ao alcance da Administração

⁸⁷ MACHADO, 2015, p. 246.

⁸⁸ Nota Técnica Nº 19 – SINDIFISCO NACIONAL.

⁸⁹Disponível em: http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-onle/tema20/2015_165_imposto-grandes-fortunas_-jose-evande-e-carvalho-araujo. Acesso em 05.06.2018.

Tributária brasileira. Ainda que não adotada a prática internacional, é possível que a legislação interna nacional adote medidas unilaterais para o fim de evitar a bitributação do patrimônio pelo IGF. Isso se dá pela permissão para dedução do valor final do imposto do montante já pago em outros países a título de tributação do referido patrimônio.

Nesse mesmo contexto, temos a Nota Técnica denominada “As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional”, elaborada pelo IPEA, que destaca inúmeras maneiras de evitar a dupla tributação, nos seguintes termos:

1.5. Dupla tributação

Contribuintes cuja riqueza líquida no exterior já seja tributada podem estar sujeitos a dupla tributação. A dupla tributação pode ser eliminada, quer por desconto unilateral ou por tratados fiscais. Por exemplo, em tratados, bens imóveis são normalmente tributáveis no país em que está situado o imóvel. Uma dificuldade importante em confiar em tratados é que há relativamente poucos países que cobrem impostos sobre riqueza líquida. Os países em desenvolvimento podem não ter recursos para a negociação de tratados na área fiscal. Portanto, seria prático para eles estruturarem o Imposto sobre a Riqueza Líquida no sentido de impor a não-residentes uma fórmula que torne equânime a tributação, da mesma forma que ela é aplicada aos residentes do país de origem. Como por exemplo, pode-se aplicar uma única alíquota sobre todo. Seria possível, por exemplo, aplicar uma alíquota punitiva sobre o valor integral da propriedade caso o proprietário seja não conhecido ou não cadastrado e inserir o tributo lançado e o bem em dívida ativa. Nesse caso a própria propriedade seria gravada com uma restrição, e não somente o proprietário. A média no ano costuma ser aplicada para se evitar saques ou transferências para aplicações que sejam isentas do imposto nos últimos dias do ano. A legislação espanhola considera o valor do ativo financeiro como sendo aquele fechado a data de 31 de dezembro do exercício fiscal ou a média do último trimestre, o que for maior patrimônio do não-residente no país, de forma a não se aplicar recursos públicos na fiscalização ou tratados internacionais para se verificar a riqueza global dos não residentes e inseri-los nas regras de tributação dos residentes (limites de isenção, descontos, deduções, progressividade das alíquotas, etc). Num sistema mais sofisticado, pode existir um limite de isenção e um nível de progressividade das alíquotas bem menor para não residentes, de forma que somente os ativos de menor valor fiquem fora da tributação. Evidentemente o mesmo mecanismo pode ser aplicado para os residentes que são tributados sobre o patrimônio fora do país. No caso alíquotas menores e descontos maiores podem ser aplicados para propriedades já tributadas no exterior. A isenção total sobre ativos no exterior pode ser a mais fácil de administrar, mas privilegiaria enormemente os países que não tributam a riqueza. De acordo com as regras de um imposto sobre o patrimônio bem elaborado, ativos de residentes em paraísos fiscais seriam perfeitamente tributáveis, embora muitos deles garantam o sigilo dos proprietários. Para deduzir as alíquotas a serem aplicadas sobre o patrimônio do residente no exterior, seria necessário conhecer o sistema de tributação de cada país. Alguns surveys publicados pela OCDE ou pelo FMI podem fornecer uma boa base informacional para vários países⁹⁰.

90 IPEA. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf>. Acesso em 18.05.2018.

Por fim, no que tange a possível existência de bitributação entre o Imposto sobre Grandes Fortunas e o ITCMD, merece destaque a colocação de Silva e Araujo:

A ausência de uma legislação federal geral sobre o ITCMD faz com que haja grande disparidade na sua arrecadação entre os diversos Estados, havendo alguns que têm estrutura pobre para fiscalização. A edição de uma legislação nacional pode suprir ou mitigar essas dificuldades. Outra opção é, através de emenda constitucional, atribuir a competência tributária do ITCMD para a União, com a repartição de receitas para os Estados. É necessário salientar, todavia, que os Estados Federados poderiam questionar judicialmente a medida proposta. Ainda quanto a esse ponto, seria possível a criação do IGF no modelo de Tax on the Transfer of Wealth, ou seja, um tributo federal que incidiria na transmissão de bens causa mortis em concomitância com o ITCMD. Seria possível também o questionamento da constitucionalidade do IGF nesse modelo com base no artigo 154, inciso I, da Constituição¹⁴, uma vez que ocorreria bitributação pela União e Estados. É de se notar, entretanto, que o artigo 154, inciso I, é aplicável à competência tributária residual da União, enquanto o IGF diz respeito à sua competência tributária exclusiva. Destarte, não há bitributação quando envolvidas espécies tributárias previstas constitucionalmente.

4.4 Do caráter confiscatório do imposto

Assim como mencionado anteriormente, a Constituição Federal proíbe a utilização dos tributos, pelos entes federativos, com efeito de confisco. A grande problemática se encontra na dificuldade de estipular o que se caracterizaria como confisco, uma vez que a CF não é clara nesse sentido.

Para Hugo de Brito Machado⁹¹ um tributo com efeito de confisco pode ser definido como: (...) tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. É que o tributo, sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita para o desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para destruir a fonte desses recursos.

Para verificar se determinado tributo é considerado confiscatório, ele precisa ser analisado em conjunto com demais tributos que oneram o mesmo fato, jamais isoladamente.

Como não existe um conceito definido, o confisco fica a cargo da doutrina e da jurisprudência de um determinado caso. Este é, inclusive, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF), não podendo, em conjunto, ser oneroso demais.

⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. 2008, p.280.

Em contrapartida, merece destaque a posição de Mojica sobre o assunto, ao alegar a instituição do IGF afrontaria toda a estrutura tributária brasileira ⁹²:

(...) nota-se que o legislador constituinte, ao menos no que tange ao imposto sobre grandes fortunas, abandonou as diretrizes de todo o sistema constitucional-tributário brasileiro, que, com assento no princípio da legalidade, da isonomia e da segurança, é de natureza rígida e exhaustiva. Por essa razão, não se pode conceber a criação de um imposto sobre grandes fortunas sem se admitir que tal tributo, por falha do próprio Constituinte, acabará por afrontar toda a estrutura tributária nacional, não sendo descabido afirmar, ainda, que, seja qual for o critério adotado para fins de fixação da base de cálculo do IGF, tal eleição certamente ocasionará a violação ao direito de propriedade, ao princípio do não-confisco e ao princípio da isonomia. Isso porque muito contribuintes economicamente incapazes para efeitos desta tributação poderão ter que dispor de seu patrimônio para atender aquilo que o legislador resolver rotular de “grande fortuna”, ao passo que muitos outros – estes sim capazes de arcar com o IGF – poderão ficar livres desta exação por uma simples questão de política legislativa. Assim sendo, entendemos que a eventual criação formal do IGF não se adequa ao molde rígido e exhaustivo do sistema constitucional-tributário pátrio, sendo de constitucionalidade duvidosa e, por isso, plenamente questionável.

Desse modo, para evitar que a carga tributária incidente sobre o contribuinte se torne demasiadamente onerosa, devem ser criadas faixas de incidência em conjunto com alíquotas progressivas, sempre tendo como diretriz os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e capacidade contributiva.

Como mencionado anteriormente, o referido imposto pretende incidir apenas sobre “Grandes Fortunas”, conceito indefinido que precisa ser determinado através de um estudo que analise a conjuntura sócio econômica do país.

Por conseguinte, a vasta experiência internacional sobre o tema, em conjunto com grandes índices de desigualdade social verificados no Brasil influenciam no possível sucesso da instituição do IGF no ordenamento jurídico pátrio. Esse é o posicionamento de Khair sobre o tema:

Em vez de afugentar, deve atrair mais o capital ao permitir a desoneração do fluxo econômico, gerando maior consumo, produção e lucros. Não teria nenhum conflito com os impostos existentes, pois sua base tributária é o valor total dos bens. Quanto às dificuldades de avaliação dos títulos mobiliários, o registro eletrônico das transações e as posições fornecidas pelos bancos podem resolver o problema. O seu potencial tributário como será visto à frente supera o do CPMF⁹³.

⁹² CONJUR. IGF acabará por afrontar toda estrutura tributária. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-jan-07/imposto-grandes-forturas-acabara-afrontar-toda-estrutura-tributaria>>. Acesso em 17 de maio de 2018.

⁹³ IE. **Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308_2.pdf>. Acesso em: 12 de abril de 2018.

4.5 Função social do IGF no Brasil

É evidente a relevância da função social que o IGF potencialmente viria a ter caso fosse instituído em nosso ordenamento jurídico de forma planejada e bem pensada, sem deixar que interesses políticos interfiram na proposta e análise dos projetos de lei complementar objetivando a regulamentação.

No Brasil, o tributo possui a finalidade de promover o desenvolvimento social, com consonância com os objetivos fundamentais da República⁹⁴ estabelecidos na Constituição Federal, indo além da função arrecadatória. Antes de tudo, o tributo deve cooperar para a construção de uma justa e solidária, incentivando o desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza, diminuindo a acentuada desigualdade social e regional existente no país.

É entendimento pacificado da doutrina que os tributos possuem duas funções: a fiscal e a extrafiscal. A função eminentemente arrecadatória, mais conhecida como fiscal, tem como finalidade a arrecadação de fundos que serão utilizados pelo Estado para custear as suas atividades, decorrendo diretamente da supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

Em contrapartida, a função parafiscal busca desestimular ou estimular determinadas condutas do contribuinte, visando a consecução dos objetivos sociais e econômicos zelados pela Constituição Federal. Na lição de Josiane Minardi⁹⁵:

“Pode-se afirmar que o tributo pode apresentar duas funções: a) a função eminentemente arrecadatória, que retrata a fiscalidade do tributo, cujo único objetivo é a arrecadação de receitas para sustentação das necessidades públicas; e b) a segunda função, que consiste em estimular ou desestimular condutas do particular consoante os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado, exercendo, assim, uma função extrafiscal do tributo. Um tributo será tributo fiscal quando ele visar tão somente ao abastecimento dos cofres públicos, sem quaisquer outros interesses. Sua pretensão é puramente de obtenção de receitas para a realização de despesas voltadas ao interesse

⁹⁴ *In verbis* “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” BRASIL, Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao88.htm>. Acesso em 2 de março de 2018.

⁹⁵ MINARDI, Josiane. A função dos tributos no ordenamento jurídico. Disponível em <<http://www.armador.com.br/wp-posts/a-funcao-dos-tributos-no-ordenamento-juridico>> - Acesso em 18.06.2018.

público. O tributo extrafiscal constitui um instrumento para estimular ou desestimular condutas, na busca de objetivos econômicos, sociais e políticos do Estado.”

Adicionalmente, merece destaque o entendimento de Hugo de Brito Machado⁹⁶, que entende que a função parafiscal almeja a arrecadação de recursos para custear as atividades estatais que, a priori, não próprias do Estado, mas este as desenvolve por meio de determinadas entidades.

No mesmo sentido se manifestou Baleeiro⁹⁷, ao alegar que é denominado extrafiscal todo tributo que tem não tem como finalidade direta a obtenção de meios para o custeio da máquina pública, mas sim aquele que “ visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia”.

Para Ribeiro e Zanoti⁹⁸ afirmam que o tributo é uma importante ferramenta para a concretização da justiça fiscal, por meio de uma ação econômica que tem por finalidade a compensação da desigualdade social.

Isto posto, os defensores da instituição do IGF acreditam que, com a sua regulamentação, ele viria a se tornar um importante mecanismo de justiça fiscal, atuando como agente de distribuição de riquezas. Em função disso, ao referido imposto é atribuído o “efeito Robin Hood”, uma vez que os atos de disposições constitucionais transitórias (ADCT) de 1988 estabelece, em seu artigo 80, III, que o produto da arrecadação do IGF compõe o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FECF). Tal fundo, criado com a Emenda Constitucional nº 31/2000, tem como objetivo permitir e proporcionar a dignidade e subsistência de todos os brasileiros. Desse modo, seus recursos podem ser aplicados em uma grande variedade de projetos, desde que em conformidade com o interesse social.

Desse modo, torna-se evidente o interesse do legislador em se certificar de que o IGF terá como finalidade a consecução da justiça fiscal. Nas palavras de Sergio Ricardo Ferreira Mota:

96 Machado alega que “a arrecadação de recursos para o custeio das atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.”

97 BALEEIRO, 2010, pp. 914-915.

98 ZANOTI, Luiz. RIBEIRO, Maria. O tributo como fator de geração da justiça fiscal e do bem-estar social. Disponível em: <<http://www.diritto.it/archivio/1/20652.pdf>>. Acesso em 18 de junho 2018.

(...) repete-se a defesa no sentido de que o Imposto sobre Grandes Fortunas pode vir a constituir instrumento de alcance da justiça tributária no Brasil, uma vez que permitiria, em tese, não só uma justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes, mas também, maior distribuição de renda e riqueza nacionais, o que permitiria, também, em tese, a redução das enormes desigualdades sociais verificadas no país e, por consequência, a pobreza de grande parte da população. (MOTA, 2010, p. 164-165)

Assim, o IGF se torna um instrumento utilizado com o objetivo de corrigir as severas disparidades econômicas entre as classes sociais, reduzindo injustiças decorrentes da concentração de renda em uma pequena parcela da população brasileira⁹⁹, de modo a aumentar a carga tributária daqueles que possuem uma maior capacidade contributiva.

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) divulgou um estudo¹⁰⁰ no qual o Brasil ocupada o 30º (trigésimo) lugar no índice de retorno de bem-estar à sociedade (IRBES), levando em consideração os países com as maiores cargas tributárias do mundo. João Eloi Olenike¹⁰¹, presidente do IBPT, afirmou que mesmo com sucessivos recordes de arrecadação, o Brasil continua não apresentando o devido retorno a seus contribuintes, especialmente no que se refere à qualidade do ensino, segurança e saúde pública, dentre outros.

Para Amir Khair¹⁰², conhecido economista e mestre em Finanças Públicas que atuou como Secretário de Finanças em São Paulo, o IGF poderia ser fonte de arrecadação um montante equivalente à \$ 100.000.000.000,00 (cem bilhões de reais) por ano, nos seguintes termos:

(...) a uma alíquota média de 1% poderá vir a proporcionar com o tempo uma arrecadação da ordem de 4% do PIB, ou seja, três vezes o valor da CPMF. Em valores atuais o IGF poderia atingir R\$ 100 bilhões por ano.

Pela proposta de reforma tributária do governo, R\$ 51,6 bilhões pertenceriam aos Estados e Municípios e os outros R\$ 48,4 bilhões ficariam com a União e poderiam

99 (...) que a tributação normal dos rendimentos ou mesmo das heranças e doações nem sempre é suficiente para produzir as correções desejáveis; que daí a necessidade de novo imposto que alcance as situações anormais de riqueza acumulada e não produtiva". (SZKLAROWSKY, 1989, p. 50.)

100 IBPT. Pelo 5º ano seguido, Brasil arrecada muito, mas não dá retorno. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2171/pelo-5o-ano-seguido-brasil-arrecada-muitomas-nao-da-retorno>>. Acesso em 18.06.2018.

101 De acordo com Amir Khair, "mesmo com os sucessivos recordes de arrecadação tributária, - marca que, em 2015, já chegou aos R\$ 800 bilhões de tributos-, o Brasil continua oferecendo péssimo retorno aos contribuintes, no que se refere à qualidade do ensino, atendimento de saúde pública, segurança, saneamento básico, entre outros serviços. E o pior, fica atrás de outros países da América do Sul".

102 KHAIR, Amir. O imposto sobre grandes fortunas renderia 100 bilhões por ano. Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/economia/imposto-sobre-grandes-fortunas-renderia-100-bilhoes-por-ano-1096.html>. Acesso em 10.10.2018.

ser usados para compensar a desoneração do INSS das empresas. Cada ponto de redução no INSS corresponde a R\$ 4 bilhões. Assim, a desoneração atingiria de 12 pontos percentuais. A Lei de Responsabilidade Fiscal obriga que qualquer desoneração tributária seja compensada por montante equivalente. As duas alternativas ventiladas de compensação são sobre a receita ou o valor adicionado. São ambas inadequadas. Ampliar a tributação sobre a receita vai contra o princípio da reforma tributária que é acabar com a cumulatividade tributária. Sobrecarregar ainda mais o Imposto sobre o Valor Adicionado Federal (IVA-E) é elevar ainda mais sua alíquota, o que geraria mais informalidade e sonegação. Assim, o IGF pode cumprir essa função de forma mais eficaz sem causar distorções no sistema econômico e tributário. O imposto sobre o patrimônio é cobrado com sucesso há vários anos na França, Espanha, Grécia, Suíça e Noruega. Não deu certo em alguns países como Áustria, Dinamarca, Alemanha, Finlândia e Luxemburgo, mas pode dar certo no Brasil. Só saberemos se o testarmos. A regulamentação do IGF irá diminuir a forte regressividade do sistema tributário, descentralizar mais recursos para Estados e Municípios, desonerar a folha de pagamento das empresas, contribuindo para reduzir a informalidade e com isso gerar empregos e desenvolvimento.

Desse modo, verifica-se que a função social do Imposto sobre Grandes Fortunas, caso o mesmo fosse instituído respeitando os princípios constitucionais tributários, poderia ser um eficaz meio para a diminuição dos níveis de desigualdade social no país.

CONCLUSÃO

O presente trabalho monográfico buscou analisar de forma panorâmica as consequências da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, previsto no artigo 153, VII da CF/88, verificando se ele seria, de fato, uma efetiva ferramenta para a diminuição das desigualdades sociais.

Num primeiro momento, foi realizada uma análise das experiências internacionais, através da qual foi possível vislumbrar que, em sua grande maioria, a instituição de um imposto incidente sobre a riqueza não alcançou o objetivo esperado pelo legislador devida a sua fragilidade quanto ao conceito de riqueza. Com isso, diversos questionamentos surgiram quanto a sua aplicabilidade, razão pela qual foram extintos.

Contudo, ao contrário dos referidos países, no Brasil, a instituição de tal imposto poderia sim ser viável, considerando a má distribuição de renda identificada em todo território nacional. Assim, justifica-se a instituição e cobrança de um imposto solidário.

No Brasil, o primeiro diploma nacional a determinar a instituição do imposto foi a Constituição Federal de 1988. Entretanto, até o presente momento, o mesmo ainda não foi regulamentado por meio de lei complementar, tendo em vista a inércia do legislador ordinário.

Nessa esteira, tendo em vista a omissão do Poder Legislativo, foram inclusive interpostas ações diretas de inconstitucionalidade por omissão (ADO), por considerar que tal inércia do legislativo feria diretamente o disposto na carta magna. Em abril do corrente ano, foi proferido acórdão desprovendo o agravo regimental interposto na ADO nº 31, proposta por Flávio Dino, ex-governador do estado do maranhão. Nesse contexto, o Ministro Relator Alexandre de Moraes alegou a sua ilegitimidade ativa, ao considerar que o carecia de pertinência temática e legitimidade ativa.

Na tentativa de implantação do imposto, este que está pendente de regulamentação há 30 (trinta) anos, foram apresentados inúmeros projetos de lei complementar foram apresentados perante o Congresso Nacional, como forma de estabelecer a base de cálculo, o fato gerador, sujeito passivo, alíquota e sua incidência.

Dentre estes, o PLP 277/2008 é o único que ainda encontra-se em tramitação. A ele foram agregados pontos positivos retirados das tentativas anteriores, como a destinação das verbas arrecadadas para financiamento da educação, da assistência social, da segurança, dentre outros.

Merece destaque a determinação prevista no artigo 80, III dos atos de disposições constitucionais transitórias (ADCT) de 1988, o qual estabelece que o produto da arrecadação do IGF deverá compor o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FECPP). Desse modo, torna-se evidente que o papel do imposto ultrapassa a mera função fiscal, servindo como instrumento de realização social e contribuindo, por fim, para uma sociedade mais justa e igualitária.

No decorrer do trabalho, foi levantada a hipótese de que o principal entrave na instituição do IGF é de cunho político, uma vez que os grandes empresários exercem grande influência no cenário político nacional. Logo, os seus interesses pessoais acabam se sobrepondo sobre os coletivos, que representam a grande massa populacional brasileira.

Com a outorga da Constituição Federal de 1988, foi ampliada a seção que aborda às limitações do poder de tributar do Estado. Assim, os princípios constitucionais

Adicionalmente, ficou claro a necessidade de compatibilizar o IGF com os princípios constitucionais tributários, como forma de estabelecer um sistema jurídico único e harmônico.

Quanto a fuga de capitais, verificou-se que a instituição do referido imposto não é necessariamente vista como um entrave para investidores, uma vez que poderia, conseqüentemente, diminuir a carga tributária de impostos sobre o consumo, que afetam principalmente a camada mais pobre da sociedade.

Outro argumento utilizado contra a instituição do IGF diz respeito a conseqüente necessidade de criação de um extenso aparato administrativo fiscalizatório, possibilitando a fiscalização e a cobrança do referido imposto. Todavia, verificou-se que este argumento é falacioso, uma vez que a Receita Federal Brasileira já possuiu um avançado sistema de controle fiscal, utilizado, por exemplo, para fiscalização do imposto de renda. Logo, nada impediria que o mesmo fosse utilizado para o Imposto sobre Grandes Fortunas.

Contudo, verifica-se que, antes de mais nada, é essencial a realização de estudos, especialmente sob a ótica econômica, para conceituar “grandes fortunas”, o que é preliminar e essencial para verificar se, de fato, sua instituição contribuiria para a diminuição das desigualdades sociais no Brasil.

Como mencionado, o objetivo do legislador constituinte é tributar apenas as grandes fortunas, algo que seria superior a mera riqueza. Desse modo, somente os milionários ocupariam a condição de sujeitos passivos, sendo excluída a classe média alta e, inclusive, os ricos. Desse modo, tal estudo se faz elementar, pois precisa-se ter uma clara visão da conjuntura econômica social do Brasil, de modo que o IGF não assuma caráter confiscatório e seja aplicado em consonância com o princípio da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Legislação

BRASIL. Câmara dos Deputados. Atividade Legislativa, **Projetos de Lei e Outras Proposições. Projeto de Lei Complementar nº 277/2008**. Disponível em: <http://www.Câmara.gov.br/proposiçõesWeb/fichadetramitação?idProposição=388149>. Acesso em: 12 março de 2018.

BRASIL, Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLC nº 130/2012**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível em: http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=71F446C934422CF420382CFB890E163A.proposicoesWeb2?codteor=966880&filename=Avulso+-PLP+130/2012 > . Acesso em: 07 junho de 2018.

BRASIL, Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1924**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em 14 de abril de 2018.

BRASIL, Presidência da República. **Emenda Constitucional de 3 de Setembro de 1926**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em 17 de março de 2018.

BRASIL, Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em 17 de maio de 2018.

BRASIL, Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1946**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em 21 de abril de 2018.

BRASIL, Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1891**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em 9 de março de 2018.

BRASIL, Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao88.htm. Acesso em 2 de março de 2018.

BRASIL, Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLC nº 130/2012. **Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal.**

Disponível:

em:<http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=71F446C934422CF420382CFB890E163A.proposicoesWeb2?codteor=966880&filename=Avulso+-+PLP+130/2012> .

Acesso em: 04 março de 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 202/1989. **Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal.**

Disponível: em:<

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594>>. Acesso em: 04 março de 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 208/1989. **Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal.**

Disponível: em:<

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21597>>. Acesso em: 04 março de 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 218/1990. **Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal.**

Disponível: em:<

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21599>>. Acesso em: 04 março de 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 268/1990. **Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal.**

Disponível: em:<

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21624>>. Acesso em: 04 março de 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 2.097/1991. **Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal.**

Disponível: em:<

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=199720>>. Acesso em: 04 março de 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 70/1991. **Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal.**

Disponível: em:<

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=233653>>. Acesso em: 04 março de 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 77/1991. **Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal.**

Disponível: em:<

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=233691>>. Acesso em: 04 março de 2018.

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE. Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État – DGFIP. **L'annuaire statistique 2010**, Graphique 004 – Montant des principales

impositions em 2010. Disponível em: <
http://www2.impots.gouv.fr/documentation/statistiques/annuaire2010/graph004_2010.htm>.
 Acesso em: 15 maio. 2018.

Jurisprudência

BRASIL. STF. ADInMC2.010/DF, rel., Min. Celso de Mello, set/1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=69&dataPublicacaoDj=12/04/2002&numProcesso=2010&siglaClasse=ADI&codRecurso=0&tipoJulgamento=MC&codCapitulo=5&numMateria=10&codMateria=2>>. Acesso em: 16 de jan.de 2018.

BRASIL. STF. ADO 31/DF, Rel. Min. Teori Zavaski. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=69&dataPublicacaoDj=12/04/2002&numProcesso=2010&siglaClasse=ADI&codRecurso=0&tipoJulgamento=MC&codCapitulo=5&numMateria=10&codMateria=2>>. Acesso em: 24 novembro de 2015.

BRASIL. STF. MI6389/DF, Rel. Min. Teori Zavaski. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4598782>>. Acesso em: 12 de mar de 2018).

Doutrina

ABRÃO, Carlos Henrique. **Imposto sobre grandes fortunas no direito comparado**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direito tributário e reforma do sistema. São Paulo: RT; CEU, 2003

AGUIAR, Andre Brugni. **Parafiscalidade, Regulação e Estado na Economia Globalizada**. In, DOMINGUES, José Marcos. Direito Tributário e políticas públicas. São Paulo: MP Ed., 2008.

ALMEIDA, Antônio da Rocha. **Dicionário de História do Brasil**. São Paulo: Globo, 1969.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômano**. Brasília: UnB, 1999.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. Atualizada

por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Boiteux, 2005.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço**. São Paulo: Almedina, 2015.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BRACHET, Bernard. **Le Système Fiscal Français**. 7. ed. Paris: L.G.D.J., 1997.

BIRD, RICHARD M. **The Taxation of Personal Wealth in International Perspective**. Canada PublicPolicy: Analyse de Politiques. v. XVII:3, pp. 322-34, 1991.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 7ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário I**. Rio de Janeiro: Eisevier, 2007.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Rio de Janeiro: IPEA, 2011

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CORSATTO, Olavo Nery. **Imposto sobre grandes fortunas**. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: Senado Federal, Ano 37, n. 146, p. 93/108, abr./jun. 2000.

DURKHEIM, Emile. **Ensaio de Sociologia**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª Ed. Ed. JusPodivm, 2012.

BELTRÃO, Irapuã. **Resumo de Direito Tributário**. Ed. Impetus, RJ, 1ª. ed. , 2006.

GIFFONI, Francisco de Paula C. **Memorando para ante-projeto de regulamentação de imposto sobre o patrimônio líquido pessoal ou grandes fortunas**. *Revista de Finanças Públicas*, Ministério da Fazenda, Brasília, nº 371, jul/set. 1987.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **O Tributo: Análise Ontológica à Luz do Direito Natural e do Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1983.

GOMES, Randolpho. **Mandado de Injunção**. Rio de Janeiro: Ed trabalhistas, 1989.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia – Entre Facticidade e Validade**. Tradução Flávio Beno Siebeneichler. 2ª ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003. v. II.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação da Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito Tributário e Financeiro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil: Origens, especulações e arquétipo constitucional**. São Paulo: MP Editora, 2010.

NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

DE OLIVEIRA, Oscar. **Os Dízimos Eclesiásticos do Brasil**. Belo Horizonte: Universidade de Minas Gerais, 1964.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008.

PIKETTY, Thomas; tradução Mônica Baumgarten de Bolle. **O Capital no Século XXI**. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

QUEIROZ, Cid Heráclito de. Liberdade e patrimônio: O imposto sobre grandes fortunas. **Carta Mensal**. CNC: Rio de Janeiro, n. 467, fev./1994.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de Nuestro Tiempo**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955.

SARAIVA, José Hermano. **História concisa de Portugal**. Lisboa: Publicações Europa-América, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Imposto sobre grandes fortunas**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 49, jul./set. 1989

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____, Ricardo Lobo. **Imposto sobre grandes fortunas no direito comparado**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito tributário e reforma do sistema**. São Paulo: RT, 2003,

UCKMAR, Vitor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT; Educ, 1976. Título original: *Principii comuni di diritto costituzionale tributario*.

VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; TACCONE, Juan José (org.). **MERCOSUR: Impacto fiscal de la integración económica**. Buenos Aires: BID-INTAL/ITD, 2003

Artigos, livros e periódicos

AFONSO, José Roberto R. **Texto de Discussão nº 42 - IRPF e Desigualdade em Debate no Brasil: O já revelado e o por Revelar**. São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://portalibre.fgv.br/main.jsp?lumPageId=4028818B413117E70141317AF7A90F31&contentId=8A7C82C5472605620147A136419A2EE8>>. Acesso em 17 de novembro de 2015.

ALBUQUERQUE, Raíssa Carvalho Fonseca e. **Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVII, n. 122, mar 2014. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14578&revista_caderno=26>. Acesso em 06 de janeiro de 2016.

CARVALHO Jr., Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. IPEA: Rio de Janeiro, outubro de 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf>. Acesso em: 18 de maio.2018.

CELSONO, Ming. **Fortuna Garfada**. Disponível em: <http://blogs.estadao.com.br/celso-ming/tag/psdb/>. Acesso em 12 de abril 2018.

ZANOTI, Luiz. RIBEIRO, Maria. **O tributo como fator de geração da justiça fiscal e do bem-estar social**. Disponível em: <<http://www.diritto.it/archivio/1/20652.pdf>>. Acesso em 18 de junho 2018.

BARROS, Fernanda Monteleone. **A Evolução da Obrigações Tributárias nas Constituições Brasileiras e os Reflexos no Atual Regime de Energia Elétrica**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://dspace.idp.edu.br>>. Acesso em 14 de março de 2018.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Estado Democrático de Direito Pós-providencia brasileiro em Busca de Eficiência Pública e de uma Administração Pública Mais Democrática.** Revista Brasileira de Estudos Políticos, Belo Horizonte, 2009.

BBC. Rich Germans demand higher taxes. Disponível em <<http://news.bbc.co.uk/2/hi/europe/8321967.stm>>. Acesso em 25 de maio de 2018

CANO, Hugo González. Informe sobre la situación actual de la tributación en los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay e Uruguay). **Revista Internacional de Direito Tributário.** Del Rey: Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 293/364, jul./dez. 2004.

CARNEIRO, Júlia Dias. **IBGE: redução da desigualdade no Brasil estaciona nos níveis de 2011.** Disponível em: http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2014/09/140918_desigualdade_ibge_brasil_pna_d_rb. Acesso em: 18 de dezembro de 2017.

COMISSAO EUROPEIA. **Cross-country review of taxes on wealth and transfers of wealth.** Bruxelas: Comissão Europeia, 2014.

CONTEÚDO JURÍDICO. **Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas.** Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,da-omissao-legislativa-na-instituicao-do-imposto-sobre-randes-fortunas,47163.html>>. Acesso em 15 de junho de 2018.

CONJUR. IGF acabará por afrontar toda estrutura tributária. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-jan-07/imposto-grandes-forturas-acabara-afrontar-toda-estrutura-tributaria>>. Acesso em 17 de maio de 2018.

DADO, João. **Parecer do relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados do Brasil.** Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idproposicao=388149>> cesso em 15 de maio de 2018.

Departamento de Estudos Técnicos do Sindfisco Nacional, 2010. **Imposto Sobre Grandes Fortunas.** Disponível em <[http://ibetbrasil.com.br/noticias/attachments/4076_NT19_IGF\[1\].pdf](http://ibetbrasil.com.br/noticias/attachments/4076_NT19_IGF[1].pdf)>. Acesso em 21 de abril de 2018.

DOWBOR, Ladislau. **Pikettismos: a desigualdade na mira.** Disponível em <<http://www.cartamaior.com.br/?/Editoria/Economia/Pikettismos-a-desigualdade-na-mira/7/31162>>. Acesso em 18 de dezembro de 2015.

GODOY, Arnaldo Moraes. **Notas sobre o direito tributário na Grécia Clássica.** Revista de Informação Legislativa. Ano 36, n. 142, Brasília: Senado Federal, 1999.

<<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/468>>. Acesso em 28 de outubro de 2015.

IBPT. Pelo 5º ano seguido, **Brasil arrecada muito, mas não dá retorno**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2171/pelo-5o-ano-seguido-brasil-arrecada-muitomas-nao-da-retorno>>. Acesso em 18.06.2018.

IE. **Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. Disponível em:<http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308_2.pdf>. Acesso em: 12 de abril de 2018.

IPEA. Receita pública: **Quem paga e como se gasta no Brasil**. 29 de junho de 2009. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em: 23.05.2018.

IPEA. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadin te7.pdf>.

JORNAL DO COMÉRCIO. Disponível em <http://www.jornaldocomercio.com/site/noticia.php?codn=201662>. Acesso em 18.06.2018,

LONGO, Rene Furtado. **A Tributação no Estado Democrático de Direito**. Artigo apresentado no I ENCONTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – ENET promovido pelo Instituto de Direito Tributário de Londrina de 30/08 a 02/09/06 (Selecionado pela Comissão Organizadora). Disponível em <<http://www.idtl.com.br/artigos/165.pdf>>. Acesso em 28 de março de 2018.

MACIEL, Everardo. **Os direitos humanos e o imposto sobre grandes fortunas**. Disponível em: < <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,imposto-sobre-grandes-fortunas-imp-,576354>>. Acesso em 01 de junho de 2018.

SITE CONTÁBIL. Cruzamento de Informações: Saiba como a Receita Federal e o Banco Central rastreiam seus dados. Disponível em <

<https://www.sitecontabil.com.br/noticias/artigo.php?id=826> >. Acesso em 21 de abril de 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O imposto sobre grandes fortunas**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, nº 1697, 23 fev. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10977>>. Acesso em: 06 jan. 2018.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. **O**

Imposto sobre Grandes Fortunas. Revista tributária e de finanças públicas. Porto Alegre, n. 26, jun. 2011. ISSN: 1516-2711.

MEDEIROS, Marcelo, SOUZA; Pedro H. G. F.; CASTRO, Fabio Ávila. **A Estabilidade da Desigualdade de Renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do Imposto de Renda e Pesquisas Domiciliar.** Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2493877>> Acesso em 14 de fevereiro de 2018.

POF/IBGE (microdados). Elaboração: IPEA, a partir de GAIGER, 2008. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/08_05_15_DesigualdadeJusticaTributaria.pdf>, acessado em 02 de abril de 2018.

MAGAZINE OF THE FRIENDS OF THE NATIONAL ARCHIVES. **The Land Tax 1692-1963.** Mark Pearsall, Vol. 22 No.3, December 2011

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2014: Análise por Tributo e Bases de Incidência.** Outubro de 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em 14.03.2018.

REPÚBLICA URUGUAYA. Dirección General Impositiva. **Imposición al patrimonio en Uruguay.** Disponível em: <http://www.eurosocialfiscal.org/uploads/documentos/20071114_111126_Imposicion_al_patrimonio_en_Uruguay.pdf> Acesso em: 14 junho. 2018.

RICARDO, Ribeiro Lodi. **Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil.** Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento (ISSN 2317-837X) v. 3, n.3, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Análise do recente Projeto aprovado na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJ).** 25 jul.2010. Acesso em: 10 de mar 2018.

Saliba, J. C. M. **O (in)existente imposto sobre grandes fortunas (IGF) no ordenamento jurídico brasileiro.** Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/32549/o-inexistente-imposto-sobre-grandes-fortunas-igf-no-ordenamento-juridico-brasileiro>. Acesso em: 04 de maio. 2018.

SALVADOR, Evylasio. As implicações do Sistema Tributário nas desigualdades de renda. Disponível e: <<http://www.inesc.org.br/noticias/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/>>. Acesso em: 17 de fevereiro. 2018.

SINDICATO DOS AGENTES FISCAIS DO ESTADO DE SÃO PAULO. **A história dos Tributos no Brasil.** São Paulo: SINAFRESP, 2000.

SOUZA, Felipe Broering de. **Imposto Sobre Grandes Fortunas: projetos de lei apresentados e casos internacionais similares.** Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento (ISSN 2317-837X), v. 2, n.2, 2014.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Imposto Sobre Grandes Fortunas.** Revista de Direito Tributário. São Paulo, nº 49, jul/set, 1989.

TRAIBEL, Jose Pedro Montero. El Impuesto al patrimonio em Uruguay. **Revista do Instituto Peruano de Derecho Tributario.** Lima: IPDT, Revista 17- Nov.1989. Disponível em: <http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev17_JPMT.pdf> Acesso em: 14 junho 2018.

TILBURY, Henry. In: CORSATTO, Olavo Nery. **Imposto sobre grandes fortunas.** Publicado em: abr./jun. 2000. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/581/r146-06.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 02 de maio. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Imposto sobre Grandes Fortunas no Direito Comparado.** In: MARTINS, Ives Gandra. (Coord.). **Direito Tributário e Reforma do Sistema.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária. (Pesquisas Tributárias. Nova Série, n. 9).

TRAIBEL, Jose Pedro Montero. El Impuesto al patrimonio em Uruguay. **Revista do Instituto Peruano de Derecho Tributario.** Lima: IPDT, Revista 17, p. 27/44, Nov. 1989. Disponível em: <http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev17_JPMT.pdf> Acesso em: 14 de abril de 2018.

Teses e Dissertações

MAMED, Aline Ribeiro. **A extrafiscalidade do Imposto Sobre Grandes Fortunas como instrumento de emancipação dos direitos humanos.** 2011. Dissertação (Pós Graduação em Direito Constitucional) – Universidade de Fortaleza (UNIFOR), Fortaleza, 2011.

BARROS, Rodrigo Rige da Silva. **Carga tributária, função social e instituição do IGF (Imposto Sobre Grandes Fortunas).** 2012. Dissertação (Graduação em Direito) - Faculdade Farias Brito, Fortaleza, 2012.